

VYSOKÁ ŠKODA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a oceňování zásob ve společnosti s ručením omezeným
Accounting and Valuation Issues Related to Inventories in Limited Liability Company

Studentka:

Markéta Beitlová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Veronika Křelinová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Beitlová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika účtování a oceňování zásob ve společnosti s ručením omezeným**
Accounting and Valuation Issues Related to Inventories in Limited Liability Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika zásob a jejich legislativní úprava
 3. Specifika účtování a oceňování zásob
 4. Analýza zásob ve společnosti ZPV Rožnov, s.r.o.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

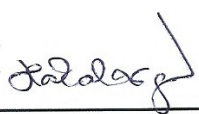
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
SLÁDKOVÁ, Eva a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Veronika Křelinová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 11. května 2012


.....

Markéta Beitlová

Obsah:

1 ÚVOD	4
2 CHARAKTERISTIKA ZÁSOb A JEJICH LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA.....	6
2.1 Koloběh oběžného majetku	6
2.2 Legislativa upravující problematiku zásob	7
2.3 Obsahové vymezení jednotlivých položek zásob.....	8
3 SPECIFIKA ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	13
3.1 Oceňování zásob při pořízení	13
3.1.1 Pořizovací cena	13
3.1.2 Vlastní náklady.....	14
3.1.3 Reprodukční pořizovací cena	14
3.2 Oceňování zásob při vyřazení	15
3.2.1 Metoda sledování skutečné ceny	15
3.2.2 Metoda váženého aritmetického průměru	16
3.2.3 Metoda pevné ceny s odchylkou	18
3.2.4 Metoda FIFO	19
3.2.5 Metoda LIFO.....	20
3.3 Účtování zásob	21
3.3.1 Účtování zásob způsobem A	22
3.3.2 Účtování zásob způsobem B	39
4 ANALÝZA ZÁSOb VE SPOLEČNOSTI ZPV, s. r. o.	46
4.1 Historie společnosti a její charakteristika.....	46
4.2 Druhy zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.	50
4.3 Oceňování zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.	51
4.3.1 Oceňování zásob při pořízení	51
4.3.2 Oceňování zásob při vyřazení	53
4.4 Účtování zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.	53
4.5 Inventarizace zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.	57
5 ZÁVĚR.....	60
Seznam použité literatury	62
Seznam zkratek	64
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

Seznam příloh

Přílohy

1 ÚVOD

Zásoby tvoří velmi významnou část nejen oběžného majetku, ale i celého výrobního podniku. Zásoby jsou taková aktiva, která mají podniku přinášet ekonomický prospěch. Z ekonomického hlediska zásoby vyjadřují takovou formu majetku, která je v relativním oběhu, tzn., probíhá nepřetržitý proces jejich obstarávání, spotřeby a tvorby.

Velikost zásob se odvíjí od velikosti podniku, druhu a rozsahu jeho činnosti. Většina společností si musí vytvářet určité zásoby materiálu. Musí je nakoupit a následně skladovat. Snahou společností je, aby zásoby byly drženy v optimální výši, jelikož vážou zpravidla velké finanční prostředky, které jinde mohou v podniku chybět a mohou být využity jiným, efektivnějším způsobem. Zásoby materiálu je třeba udržovat ve výši, která zabezpečí plynulou činnost podniku. Společnost požaduje, aby náklady spojené se zásobami byly co nejnižší. Kvalitní řízení zásob přináší podniku strategické konkurenční výhody a může výrazně zlepšit jeho finanční situaci, zvláště v době hospodářské krize.

Pro společnost je důležité dodržovat správné řízení zásob, a současně zvolit vhodné metody účtování zásob a oceňování jejich přírůstků a úbytků ze skladu a na sklad. Této problematice se budeme podrobněji věnovat v bakalářské práci.

Cílem teoreticko-metodické části bakalářské práce je obsahové vymezení jednotlivých položek zásob a jejich charakteristika spolu s legislativou upravující problematiku zásob. Dále podrobněji řešíme specifika účtování a oceňování zásob při jejich pořízení a následném výdeji do spotřeby. Nejrozsáhlejší kapitolu představuje problematika účtování zásob a možné způsoby účtování o zásobách. Oba způsoby účtování zásob jsou postupně uvedeny na zjednodušených praktických příkladech, s cílem objasnit hlavní rozdíly mezi danými způsoby. Dále je tato bakalářská práce zaměřena na inventarizaci zásob, inventarizační rozdíly, které mohou vzniknout při inventarizaci a také na účtování o těchto případných rozdílech také na zjednodušených praktických příkladech.

Cílem aplikačně-ověřovací části bakalářské práce je analýza zásob ve společnosti ZPV, s. r. o. Hlavní zaměření této části bakalářské práce bude spočívat v účtování, oceňování

a vykazování zásob společně s inventarizací těchto zásob a účtování jejich inventarizačních rozdílů.

2 CHARAKTERISTIKA ZÁSOB A JEJICH LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA

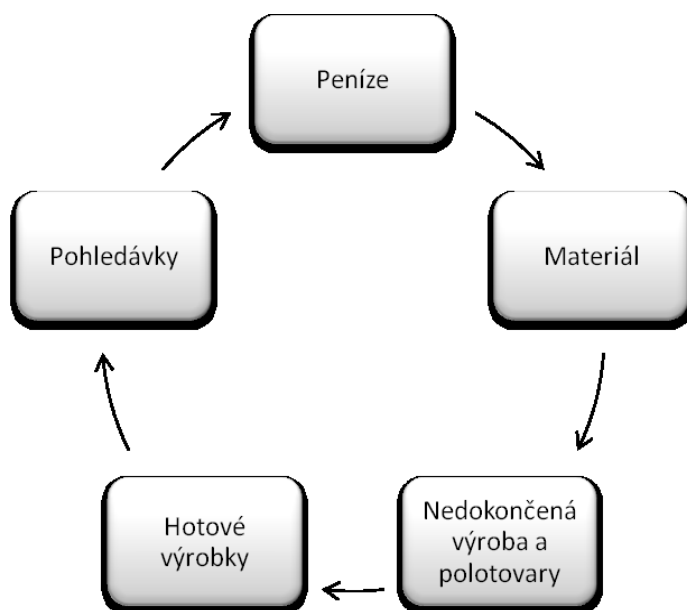
Stanovení optimální úrovně zásob, jak do množství, tak i do struktury, je předpokladem úspěšnosti výrobní, obchodní a jiné podnikatelské činnosti. Stanovení výše zásob závisí na velikosti podniku, předmětu činnosti, charakteru technologického postupu, situaci na trhu surovin a dalších činitelích. Velmi důležitou úlohu plní účetnictví, které poskytuje informace o stavu a pohybu zásob ve sledovaném období i za minulé období, při rozhodování podnikového managementu v oblasti zásobování. Účtování zásob zachycujeme v účtové třídě 1 - Zásoby. Sedláček (2004)

Zásoby představují majetek, tj. aktiva podniku. Aktiva mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelná v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Zásoby patří do oběžného majetku a mají být v podniku drženy krátkodobě, tj. maximálně 12 po sobě jdoucích měsíců. Z oběžných aktiv jsou zásoby nejméně likvidní položkou a členíme je na materiál, zásoby vlastní výroby a zboží. Kolektiv autorů (2011)

2.1 Koloběh oběžného majetku

Oběžný majetek je svou povahou krátkodobým majetkem firmy. Předpokládá se, že firma ho používá kratší dobu než jeden rok. Pro oběžný majetek je charakteristické, že v čase neustále mění svoji podobu a obíhá. Koloběh oběžného majetku spočívá v tom, že za peníze nakoupíme materiál, ten následně vydáme do výroby, kde vzniká nejprve nedokončená výroba a polotovary a potom hotové výrobky. Za prodané výrobky nám vzniknou pohledávky a nakonec dostaneme opět peníze. Předpokládáme, že peníze na konci koloběhu budou větší, než peníze vynaložené na počátku zajištění výroby, přičemž takto vzniklý rozdíl tvoří vyprodukovaný zisk. Koloběh oběžného majetku, viz schéma 2.1.

Schéma 2.1: Koloběh oběžného majetku



Zdroj: Vlastní zpracování.

2.2 Legislativa upravující problematiku zásob

Problematika zásob a jejich účtování je upravena těmito základními předpisy:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“),
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
- Českým účetním standardem pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob (dále jen „ČÚS č. 007“),
- Českým účetním standardem pro podnikatele č. 015 – Zásoby (dále jen „ČÚS č. 015“),
- Českým účetním standardem pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy (dále jen „ČÚS č. 019“).

Zákon o účetnictví ve čtvrté části (§ 24-28) upravuje způsoby oceňování majetku a závazků a v páté části (§ 29-30) inventarizaci majetku a závazků. Vyhláška v § 9 vymezuje jednotlivé položky zásob v rozvaze a v § 49 vymezuje náklady související s pořízením zásob. Cílem ČÚS č. 015 je stanovit, podle zákona o účetnictví a vyhlášky, základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. V některých oblastech tento ČÚS navazuje na zákon o účetnictví a vyhlášku. Další ze standardů, který se zabývá inventarizací, je ČÚS č. 007, jehož cílem je stanovit, podle zákona o účetnictví a vyhlášky, základní postupy účtování o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Standardem, který upravuje základní postupy účtování o zásobách je ČÚS č. 019.

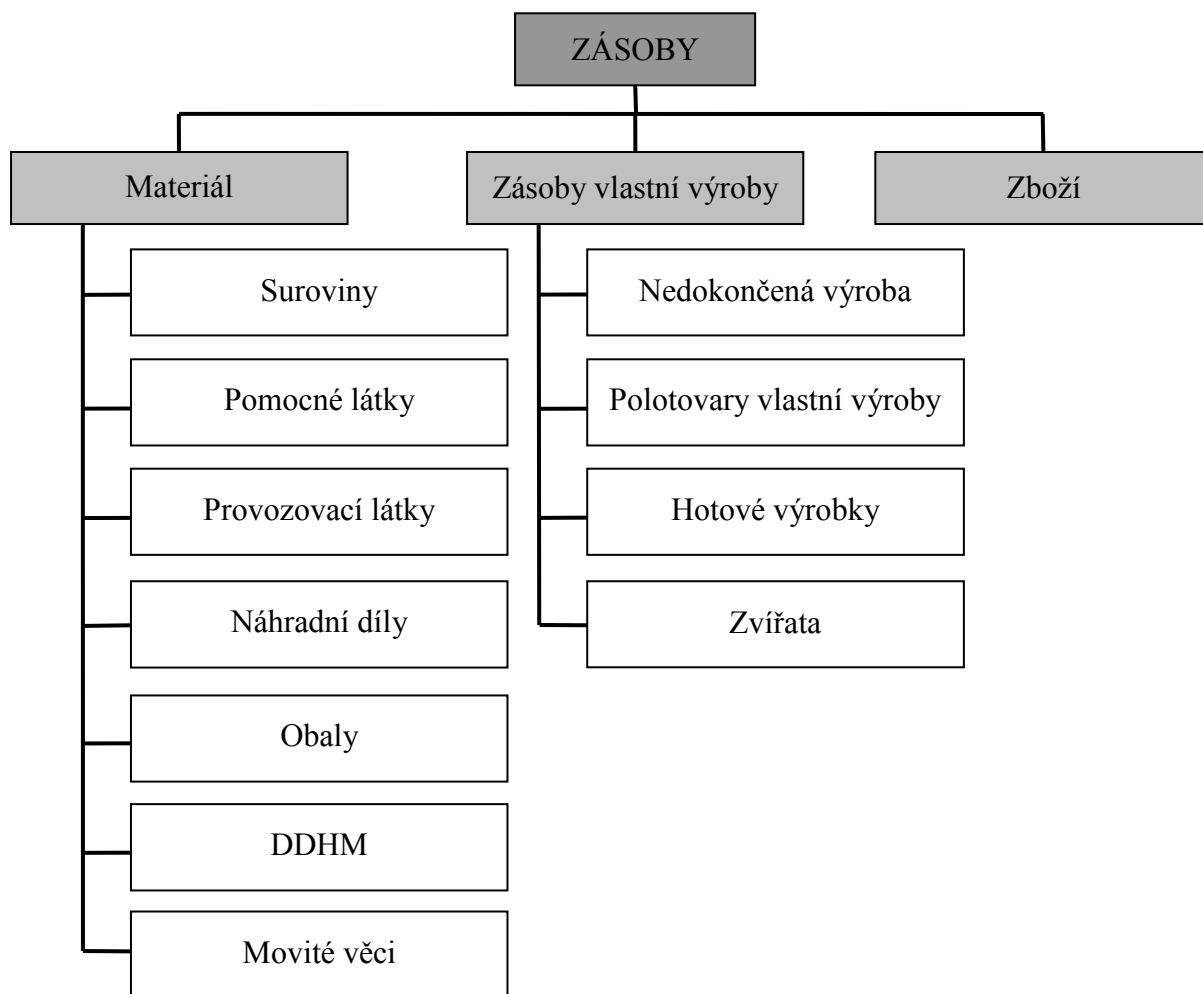
2.3 Obsahové vymezení jednotlivých položek zásob

Problematiku zásob vymezuje především § 9 vyhlášky a ČÚS č. 015. Na základě těchto dvou hlavních účetních předpisů lze konstatovat, že zásoby dělíme do dvou skupin, a to:

- zásoby nakupované od dodavatelů, které zahrnují materiál a zboží,
- zásoby vytvořené vlastní činností, mezi které patří nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a zvířata.

Základní členění zásob v účetnictví, viz schéma 2.2.

Schéma 2.2: Základní členění zásob



Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: DDHM se rozumí drobný dlouhodobý hmotný majetek.

Jednou z charakteristik movitých věcí je doba použitelnosti, resp. spotřeba do 1 roku.

O zásobách účtujeme v účtové třídě 1 – Zásoby, a to v následujících skupinách upravujících problematiku:

- a) materiálu – účtová skupina 11,
- b) zásob vlastní výroby – účtová skupina 12,
- c) zásob zboží – účtová skupina 13,
- d) poskytnutých záloh na zásoby – účtová skupina 15,
- e) opravných položek k zásobám – účtová skupina 19.

ad a) Materiál

„Do materiálu patří bez ohledu na pořizovací cenu samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než 1 rok, nevykázané v rozvaze jako dlouhodobý majetek v položce B. II. 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Tyto položky jsou považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.“
Kolektiv autorů (2008, s. 138)

Mezi zásoby materiálu pak řadíme zejména následující položky:

- **základní materiál** – suroviny, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do zhotovovaného výrobku a tvoří jeho podstatu (např. základní surovinou pro výrobu židle je dřevo),
- **pomocné látky** – látky, které přecházejí do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky),
- **provozovací látky** – takové látky, které jsou potřebné pro zajištění provozu podniku (např. čisticí prostředky, mazadla, atd.),
- **náhradní díly** – předměty sloužící k uvedení majetku do původního stavu (např. šroubky),
- **obaly a obalové materiály** – slouží k ochraně a přepravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží; mohou být vratné, oběhové nebo nevratné (např. obaly sloužící pro zabalení prodejní jednotky),
- **pokusná zvířata** – taková, která slouží především jako materiál ve výzkumných ústavech (např. laboratorní myši),
- **drobný hmotný majetek** – jedná se o hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a hodnota ocenění je nižší než hranice stanovená účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku; účetní jednotka si sama stanoví ve vnitropodnikové směrnici, zda drobný hmotný majetek bude sledovat v operativní evidenci (např. kopírka),
- **movité věci** – věci s dobou použitelnosti kratší jak 1 rok bez ohledu na pořizovací cenu (např. mobilní telefon). Kovanicová (2008)

ad b) Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby jsou zásoby vytvořené vlastní činností účetní jednotky, které dále členíme do čtyř skupin, a to na:

- nedokončenou výrobu,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Nedokončená výroba

Podle § 9 odst. 2a vyhlášky, jsou nedokončenou výrobou produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, avšak dosud ani hotovým výrobkem. Tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. Příkladem nedokončené výroby může být nedokončená práce na poskytované službě.

Polotovary vlastní výroby

Podle § 9 odst. 2b vyhlášky, rozumíme polotovarem vlastní výroby odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky. Příkladem polotovaru jsou náhradní díly, které slouží k dohotovení určitého výrobku, ale mohou být také určeny k prodeji zákazníkům. Tzn., že polotovary vlastní výroby se od nedokončené výroby liší tím, že jsou samostatně prodejné.

Hotové výrobky

Podle § 9 odst. 3 vyhlášky, obsahuje položka výrobky věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zvířata tvoří takovou skupinu zásob, která je typická pro zemědělskou výrobu. Tato položka zahrnuje veškerá zvířata, která nejsou vykazována jako dospělá zvířata nebo jako materiál (pokusná zvířata) či zboží (zvířata vlastního chovu, která jsou určena k prodeji, výjimku tvoří jatečná zvířata). Podle § 9 odst. 4 vyhlášky, obsahuje položka zvířata mladá

chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm.

ad c) Zásoby zboží

Zboží obsahuje movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Zásoby zboží při prodeji nemění svou formu. Na rozdíl od materiálu se podstata zboží a užitné vlastnosti nemění. Za zboží jsou dále považovány:

- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji (výjimku tvoří jatečná zvířata),
- pozemky, stavby a nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej pozemků, staveb či nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. (vyhláška)

ad d) Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté dlouhodobé či krátkodobé zálohy dodavatelům zásob (materiálu, zvířat a zboží) jsou rovněž součástí zásob, a představují peněžní částky vyplacené před uskutečněním dodávky.

Do zásob nemohou být zařazeny náhradní díly společně se zařízením, pokud při pořízení nebyly známy jejich ceny. Dále do zásob neřadíme stavby, pozemky a nemovitosti, pokud je účetní jednotka nenakupuje za účelem dalšího prodeje, předměty z drahých kovů, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, případně jejich soubory, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a základní stádo či tažná zvířata, bez ohledu na výši jejich ocenění. Louša (2007)

3 SPECIFIKA ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

Při oceňování zásob používáme pravidla uvedená v bodu 3. ČÚS č. 015, oceňování, který rozvádí ustanovení § 25 zákona o účetnictví a § 49 vyhlášky. Účetní jednotky oceňují zásoby při jejich pořízení a také při jejich výdeji do spotřeby.

3.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby oceňujeme při pořízení těmito způsoby:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Účetní jednotka je povinna uvést informace o způsobech oceňování zásob v příloze k účetní závěrce. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro danou metodu, je povinna používat ji celé účetní období. Změny v oceňování zásob lze provádět vždy jen k datu roční účetní závěrky.

3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je nejčastějším způsobem ocenění zásob. Pořizovací cenou oceňujeme při pořízení zásoby získané nákupem. Podle § 25 odst. 5a zákona o účetnictví, se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, tzv. vedlejší pořizovací náklady.

Mezi vedlejší pořizovací náklady, podle § 49 odst. 1 vyhlášky, řadíme zejména přepravné, clo, pojistné, provize a aktivace vnitropodnikových služeb. Naopak součástí pořizovací ceny zásob podle § 49 odst. 1 vyhlášky, nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Dále pak součástí pořizovací ceny u plátců daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) není tato daň, protože ta se účtuje na samostatném účtu 343 – DPH.

Naopak u neplátců DPH neúčtujeme tuto daň na účtu 343, a proto je pořizovací cena o ni navýšena (tzn., že se zde stává cenotvornou složkou).

$$\text{Pořizovací cena} = \text{cena pořízení} + \text{náklady s pořízením související} \quad (3.1)$$

3.1.2 Vlastní náklady

„Zásoby vytvořené vlastní činností se ocení ve vlastních nákladech, jimiž se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo účetní jednotkou kalkulovaná výše nákladů na jednotku výkonu (výrobku, služby). Nedokončená výroba, polotovary a výrobky lze oceňovat odchylně, a to

- a) v hromadné a velkosériové výrobě přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),*
- b) v malosériové, kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým výrobním cyklem přímými náklady, výrobní režií a výjimečně správní režií pokud výrobní cyklus přesahuje jeden rok,*
- c) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem: nedokončenou výrobu pouze přímým materiálem; výrobky a polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady.“*
Kovanicová (2008, s. 253)

3.1.3 Reprodukční pořizovací cena

Podle § 25 odst. 4b zákona o účetnictví, se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Podle ČÚS č. 015, oceňujeme reprodukční pořizovací cenou zejména:

- zásoby pořízené bezplatně (darem nebo dědictvím),
- zásoby nově nalezené a v účetnictví dosud nezachycené (tzv. přebytky zásob při provádění inventarizace),
- zvířata vlastního odchovu, pokud nejsou oceněna vlastními náklady,
- zásoby vytvořené vlastní činností, nelze-li zjistit náklady na jejich vytvoření nebo v případě, že tyto náklady převyšují reprodukční pořizovací cenu,
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti.

„Způsob, jakým má být stanovena cena, za kterou by byl majetek pořízen, není v žádném účetním předpisu stanoven. Dá se předpokládat, že cena může být proto stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem, pokud by náklady na posudek vypracovaný znalcem byly neúměrně vysoké. Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení, jako třeba doprava, pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady zvýšit. Do reprodukční ceny nelze zahrnout darovací daň, pokud by byla hrazena příjemcem daru.“
Louša (2007, s. 15)

3.2 Oceňování zásob při vyřazení

Vlastní-li účetní jednotka zásoby stejného druhu, je pravděpodobné, že tyto zásoby pořídila za rozdílné nákupní ceny. Jakmile dojde k úbytku skladových zásob, použije účetní jednotka jednu z metod pro ocenění zásob při vyskladnění. Účetní jednotka vybírá způsob, který nejvíce vyhovuje velikosti a druhu zásob a podmínkám společnosti. Při výběru způsobu oceňování skladových zásob je společnost omezena příslušnými předpisy, a proto musí být vybraná metoda zakotvena ve vnitropodnikové směrnici a její změnu lze provést pouze k datu roční závěrky.

Dle platných předpisů rozlišujeme tyto metody oceňování zásob při vyřazení:

- metodu sledování skutečné ceny,
- metodu váženého aritmetického průměru,
- metodu pevné ceny s odchylkou,
- metodu FIFO,
- metodu LIFO.

3.2.1 Metoda sledování skutečné ceny

Pokud účetní jednotka disponuje malým množstvím zásob, nebo se jedná o zásoby unikátní či velmi drahé, může využít metodu skutečného ocenění skladových zásob. Tato metoda je nejčastěji uplatňována v zakázkové výrobě, kdy jsou jednotlivé položky zásob sledovány samostatně, a při spotřebě účtovány ve skutečné výši do nákladů. Hlavní nevýhody této metody spočívají v časové náročnosti a vysoké nákladnosti.

3.2.2 Metoda váženého aritmetického průměru

V případě využití této metody se, podle ČÚS č. 015, vážený aritmetický průměr počítá nejméně jednou za měsíc, a to buď průběžně při každé nové dodávce nebo k začátku měsíce či k jeho konci. Jestliže bude účetní jednotka tuto metodu používat, zachycuje postup ve své vnitropodnikové směrnici. Metoda váženého aritmetického průměru je nejpoužívanější metodou oceňování zásob při jejich vyskladnění. Použití této metody je výhodné u zásob stejného druhu. V rámci této metody rozlišujeme dva způsoby výpočtu váženého aritmetického průměru, a to:

- a) klouzavý způsob výpočtu, kterým získáme vážený aritmetický průměr proměnlivý,
- b) prostý způsob výpočtu, kterým dosáhneme váženého aritmetického průměru periodického.

ad a) Klouzavý způsob výpočtu

„Skladní zásoby jsou oceňovány cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen jednotlivých nákupů. Při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby) a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupena zásoba položky, která v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.“ Louša (2007, s. 18)

Výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého, viz vzorec 3.2.

$$VAR_{PRO} = \frac{\text{hodnota materiálu na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}} \quad (3.2)$$

kde: VAR_{PRO} rozumíme vážený aritmetický průměr proměnlivý.

ad b) Prostý způsob výpočtu

Při použití prostého způsobu výpočtu postupujeme shodně, jako u klouzavého způsobu výpočtu, s tím rozdílem, že vážený aritmetický průměr periodický se vypočítává jednou za měsíc (nebo kratší časový úsek, například dekádu) a používá se po celý následující měsíc. Tento průměr se stanoví podle níže uvedeného vzorce.

$$VAP_{PER} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{hodnota přírůstku za období v Kč}}{\text{množství materiálu na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství za období}} \quad (3.3)$$

kde: VAP_{PER} rozumíme vážený aritmetický průměr periodický.

Zadání příkladu¹

Společnost uskutečnila v průběhu měsíce února 2012 následující operace v oblasti nákupů a vyskladnění zásob zboží:

- počáteční zůstatek 200 ks á 12 Kč/ks,
- nákup 450 ks á 11 Kč/ks,
- vyskladnění 300 ks,
- nákup 280 ks á 13 Kč/ks,
- vyskladnění 320 ks,
- vyskladnění 130 ks.

Tabulka 3.1: Řešení metodou průměrných cen

Datum	Text	Zásoba v ks			Cena za jednotku (v Kč)	Zásoba v Kč		
		Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.	PS			200	12			2 400
3.2.	Nákup	450		650	11	4 950		7 350
5.2.	Vyskladnění		300	350	11,31		3 393	3 957
10.2.	Nákup	280		630	13	3 360		7 210
17.2.	Vyskladnění		320	310	12,06		3 859,2	3 350,8
25.2.	Vyskladnění		130	180	12,06		1 567,8	1 783

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: PS se rozumí počáteční stav (resp. počáteční zůstatek).

¹ Zadání příkladu bude shodné pro ostatní následující metody.

Při vyskladnění ze skladu 300 ks bude k 5. 2. cena za jednotku 11,31 Kč a celkový výdej zásoby činit 3 393 Kč. Při vyskladnění ze skladu 320 ks bude k 17. 2. cena za jednotku 12,06 Kč a celkový výdej zásoby činit 3 859,2 Kč. Při vyskladnění ze skladu 130 ks bude k 25. 2. cena za jednotku 12,06 Kč a celkový výdej zásoby činit 1 567,8 Kč.

Tabulka 3.2: Výpočet ceny za jednotku

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena výdaje v Kč
5.2.	$(200 \times 12) + (450 \times 11) = 7\,350 : 650 = \mathbf{11,31}$	$300 \times 11,31 = \mathbf{3\,393}$
17.2.	$7\,350 - (300 \times 11,31) + (280 \times 13) : (650 - 300) + 280 = 7\,597 : 630 = \mathbf{12,06}$	$320 \times 12,06 = \mathbf{3\,859,2}$
25.2.	$7\,597 - (320 \times 12,06) : (630 - 320) = 3\,737,8 : 310 = \mathbf{12,06}$	$130 \times 12,06 = \mathbf{1\,567,8}$

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.2.3 Metoda pevné ceny s odchylkou

Při použití této metody se pro každý druh zásob stanoví pevná skladová cena, která se mění zpravidla až se změnou účetního období. Účet zásob se rozdělí na dva analytické účty, kdy na jednom z nich účtujeme v pevné ceně, na druhém z nich účtujeme rozdíl mezi skutečnou a pevnou cenou. Rozdíl mezi těmito cenami je nazýván oceňovací odchylkou. Použití této metody je vhodné pro maloobchodní prodejny.

Pro rozpouštění odchylek od pevné ceny se používá koeficient v následujícím tvaru.

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} \quad (3.4)$$

Odchylka od pevné ceny je zpravidla zanedbatelná. Pokud se v průběhu účetního období začne její absolutní hodnota výrazně zvyšovat, měla by účetní jednotka zvýšit také pevnou cenu. Kolektiv autorů (2008)

Tabulka 3.3: Řešení metodou pevné ceny s odchylkou

Datum	Text	Skutečná cena	Pevná cena	Cenový rozdíl	Průměrné % cenových rozdílů
1.2.	PS	200 x 12 = 2 400	200 x 11 = 2 200	+ 200	
3.2.	Nákup	450 x 11 = 4 950	450 x 11 = 4 950	0	
5.2.	Vyskladnění		300 x 11 = 3 080	+ 86,24	2,8 %
10.2.	Nákup	280 x 13 = 3 640	280 x 11 = 3 080	+ 560	
17.2.	Vyskladnění		320 x 11 = 3 520	+ 640,64	18,2 %
25.2.	Vyskladnění		130 x 11 = 1 430	+ 560,56	39,2 %

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Společnost stanovila pevnou cenu ve výši 11 Kč za kus.

Výpočet cenového rozdílu vyskladnění k:

- 5. 2. = 3 080 x 0,028 = **86,24**,
- 17. 2. = 3 520 x 0,182 = **640,64**,
- 25. 2. = 1 430 x 0,392 = **560,56**.

Výpočet průměrného % cenových rozdílů k:

- 5. 2. = 200 : (2 200 + 4 950) x 100 = **2,8 %**,
- 17. 2. = (560 : 3 080) x 100 = **18,2 %**,
- 28. 2. = (560 : 1 430) x 100 = **39,2 %**.

3.2.4 Metoda FIFO

Zkratka FIFO pochází z anglického názvu „first in first out“, což v překladu znamená „první do skladu, první ze skladu“. Metoda FIFO spočívá v tom, že zásoby nejdříve nakoupené se prodávají jako první. Přestože nezáleží na pořadí výdeje zásob ze skladu, je důležité, aby prodané zboží bylo oceněno „nejstarší“ pořizovací cenou. Je tedy nezbytná administrativní náročnost, kdy musíme zaznamenávat pořadí dodávek a jejich cenu. Tato metoda je vhodná spíše pro účetní jednotky, které disponují menším množstvím sortimentu.

Rostoucí cena dodávek vede k tomu, že ocenění v rozvaze bude ve vyšší ceně (bude se blížit tržní ceně), zatímco náklady budou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v částce nižší. To

má za následek vykázání vyššího výsledku hospodaření, vyššího základu daně z příjmů, a tím i vyšší daňové povinnosti. Kolektiv autorů (2008)

Tabulka 3.4: Řešení příkladu metodou FIFO

Datum	Text	Zásoba v ks			Cena za jednotku (v Kč)	Zásoba v Kč		
		Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.	PS			200	12			2 400
3.2.	Nákup	450		650	11	4 950		7 350
5.2.	Vyskladnění		300	350	11,67		3 500	3 850
10.2.	Nákup	280		630	13	3 360		7 210
17.2.	Vyskladnění		320	310	11		3 520	3 690
25.2.	Vyskladnění		130	180	12,85		1 630	2 060

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při vyskladnění ze skladu 300 ks bude k 5. 2. cena za jednotku 11,67 Kč a celkový výdej zásoby činit 3 500 Kč. Při vyskladnění ze skladu 320 ks bude k 17. 2. cena za jednotku 11 Kč a celkový výdej zásoby činit 3 520 Kč. Při vyskladnění ze skladu 130 ks bude k 25. 2. cena za jednotku 12,85 Kč a celkový výdej zásoby činit 1 630 Kč.

Tabulka 3.5: Výpočet výdeje v Kč

Datum	Výpočet výdeje v Kč	Cena za jednotku v Kč
5.2.	$(200 \times 12) + (100 \times 11) = \mathbf{3\ 500}$	$3\ 500 : 300 = \mathbf{11,67}$
17.2.	$320 \times 11 = \mathbf{3\ 520}$	$3\ 520 : 320 = \mathbf{11}$
25.2.	$(30 \times 11) + (100 \times 13) = \mathbf{1\ 630}$	$1\ 670 : 130 = \mathbf{12,85}$

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.2.5 Metoda LIFO

Opačným způsobem metody FIFO, je metoda LIFO, která pochází z anglického názvu „last in first out“, což v překladu představuje pohyb „poslední do skladu, první ze skladu“. Náklady jsou oceněny cenami přibližující se cenám na trhu. Pokud zásoby skladujeme delší dobu, je pravděpodobné, že ocenění v rozvaze nebude odpovídat současným cenám. V podmínkách České republiky však zákon o účetnictví tuto metodu nepovoluje.

3.3 Účtování zásob

Účetní jednotky mohou volit při účtování o pořízení a úbytcích zásob mezi dvěma možnými způsoby. Jedná se o volbu mezi **průběžným způsobem**, který je v účetnictví označován jako způsob „A“ nebo **periodickým způsobem**, označovaným také jako způsob „B“.

V minulosti (do 31. 12. 1995) musely účetní jednotky, které podléhaly povinnosti auditu používat pro účtování zásob způsob A, ostatní organizace, které nepodléhaly povinnosti auditu, mohly používat i způsob B. Od 1. 1. 1996 mohou účetní jednotky uplatnit oba způsoby účtování, ale pro jejich rozlišení je nutné vést předepsanou analytickou evidenci pomocí analytických účtů, aby bylo možné zjistit stav skladových zásob z důvodu inventarizace. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) musí účetní jednotka zvolit buď průběžný, nebo periodický způsob účtování zásob, přičemž v průběhu účetního období nelze zvolenou metodu účtování měnit. Pokud chce účetní jednotka změnit účetní metodu, může tak učinit až na začátku dalšího účetního období.

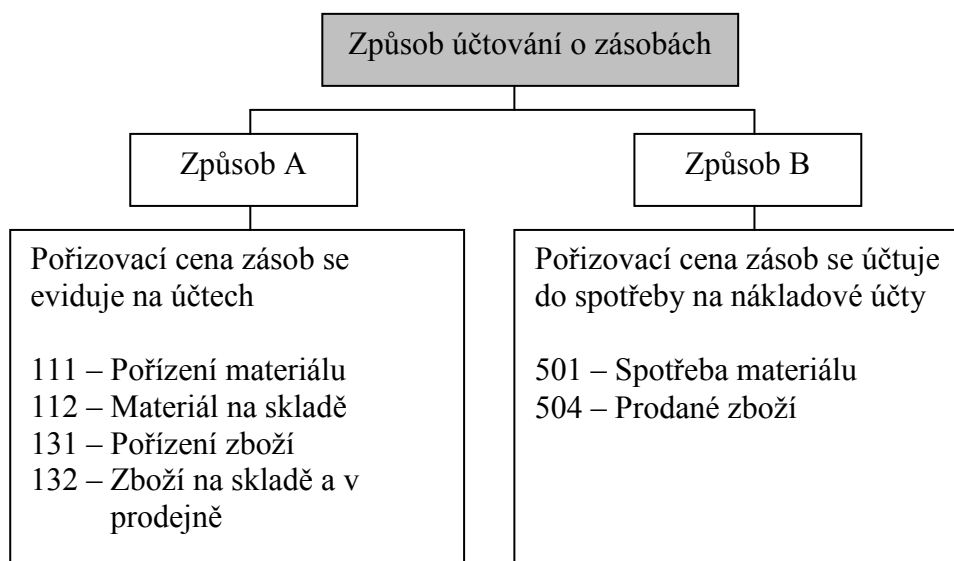
„Analytická evidence zásob (analytické účty) se vede podle jednotlivých skladových položek a má formu skladových karet nebo datových souborů v počítači. Analytické účty zásob obsahují především:

- *označení (druh zásob),*
- *datum pořízení,*
- *datum vyskladnění,*
- *ocenění,*
- *množství.“ Kolektiv autorů (2010, s. 36)*

U zásob zboží v maloobchodní činnosti pak musí účetní jednotka vést analytickou evidenci alespoň podle hmotně odpovědných osob nebo míst uložení. Kolektiv autorů (2010)

Účtování zásob způsobem A či způsobem B a jejich evidence na příslušných majetkových nebo nákladových účtech je znázorněna v uvedeném schématu níže.

Schéma 3.1: Základní způsoby účtování zásob



Zdroj: Sedláček, 2004, s. 88.

Organizace účtuje o zásobách podle směrné účtové osnovy v účtové třídě 1 – Zásoby. Tato **směrná účtová osnova** je přílohou č. 4 vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka podle § 46 odst. 1 vyhlášky, stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy. Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu sestaví účetní jednotka účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.

Dále v rámci syntetických účtů účetní jednotky podle § 46 odst. 2 vyhlášky, vytváří analytické účty, které zajišťují členění syntetických účtů například podle potřeb účetní závěrky, požadavků právních předpisů a případně dalších potřeb účetní jednotky.

3.3.1 Účtování zásob způsobem A

„Průběžný systém evidence zásob udržuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi. Taková evidence zajišťuje maximum

informací pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Z účetnictví je možno v průběhu účetního období kdykoliv zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách. Skutečný stav zásob je se stavem účetním porovnáván povinně jednou za účetní období, a to k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.“ Kolektiv autorů (2008, s. 144)

Podle způsobu A jsou prováděny souběžné zápisy v evidenci zásob dle druhů (skladové evidenci) a na účtech zásob v hlavní knize. Účetní jednotka musí vést skladovou evidenci v jednotkách množství a také v příslušném ocenění. Účtování zásob způsobem A je v praxi rozšířenější a je považováno za standardní.

Pořízené zásoby účetní jednotka účtuje na příslušný účet účtové skupiny 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní výroby nebo 13 – Zboží se souvztažným zápisem na příslušném finančním účtu, popřípadě účtu zúčtovacích vztahů. O zásobách je účtováno do nákladů v momentě jejich skutečné spotřeby, a to na příslušný nákladový účet účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy nebo 54 – Jiné provozní náklady se souvztažným zápisem na majetkový účet, kde je o zásobách účtováno.

Dále bude v práci pozornost zaměřena na konkrétní specifika účtování zásob způsobem A, a to v následujícím pořadí:

- a) účtování materiálu,
- b) účtování zásob vlastní výroby,
- c) účtování zboží,
- d) poskytnuté zálohy,
- e) reklamace,
- f) účtování na konci účetního období,
- g) inventarizace,
- h) opravné položky.

ad a) Účtování materiálu

Materiál můžeme pořídit několika způsoby, mezi které patří:

- dodavatelský způsob (nákup),
- pořízení ve vlastní režii (aktivace),
- bezúplatné nabytí,
- převedení z osobního vlastnictví podnikatele do společnosti,
- přebytek zjištěný při inventarizaci.

Dodavatelský způsob pořízení materiálu – od tuzemského dodavatele

Tento způsob pořízení materiálu má dvě fáze, a to nákup materiálu a jeho následné skladování. Materiál účtujeme v pořizovací ceně na vrub kalkulačního účtu 111 – Pořízení materiálu a souvztažně ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé, popř. 221 – Bankovní účty. Následně pořízený materiál účtujeme na vrub skladového účtu 112 – Materiál na skladě a souvztažně ve prospěch kalkulačního účtu zásob, a to na základě dokladu o převzetí materiálu na sklad, jímž může být např. příjemka, dodací list nebo faktura.

Při pořízení některých druhů drobnějších zásob, jako jsou např. kancelářské potřeby či odborná literatura, má účetní jednotka možnost rozhodnout o jejich účtování přímo do spotřeby, tj. na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu.

Tabulka 3.6: Pořízení materiálu od tuzemského dodavatele

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	ID	PS materiálu na skladě	2 000	112	701
2.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup materiálu	12 500	111	321
3.	FAP	Dodavatelská faktura za dopravu materiálu	1 500	111	321
4.	P	Převod materiálu na sklad	14 000	112	111
5.	VBÚ	Úhrada faktury za nákup materiálu	12 500	321	221
6.	VBÚ	Úhrada faktury za dopravu materiálu	1 500	321	221
7.	V	Spotřeba materiálu	5 000	501	112
8.	ID	Převod KS materiálu do rozvahy	11 000	702	112

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka není plátcem DPH a o nakoupených zásobách účtuje způsobem A.

Dodavatelský způsob pořízení materiálu – z jiného členského státu Evropské unie

Od vstupu České republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) musíme rozlišovat, zda se jedná o pořízení materiálu z jiného členského státu EU nebo o pořízení mimo EU, tedy z tzv. třetích zemí.

Při účtování pořízení materiálu z jiného členského státu EU postupujeme obdobně jako při pořízení od tuzemského dodavatele. Částka na faktuře je uvedena v cizí měně, a proto je nutný její přepočten na české koruny. Pro přepočet může účetní jednotka použít buď pevný, či denní kurz.

Tuzemský odběratel (plátce DPH) má povinnost z přijaté dodávky zásob sám DPH vypočítat a daň zaplatit finančnímu úřadu ve stanoveném termínu. Pokud plátce DPH splní určité podmínky uvedené v zákoně o DPH, má nárok na odpočet, takže daňová povinnost se bude rovnat nule.

Tabulka 3.7: Pořízení materiálu z jiného členského státu EU

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup materiálu v hodnotě 500 EUR	12 750	111	321
2.	ID	Povinnost přiznat DPH (20 %)	2 550	395	343
3.	ID	Nárok na odpočet	2 550	343	395
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury (stejný kurz jako při fakturaci)	12 750	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka pořídila materiál od polského dodavatele. Pro přepočet fakturované částky využila denní kurz. Kurz v době přijetí faktury činil 25,50 Kč/EUR. Pro odpočet daně účetní jednotka využila účet 395 – Vnitřní zúčtování.

Dodavatelský způsob pořízení materiálu – z nečlenských zemí EU

Pořízením materiálu z nečlenských zemí EU (tzv. třetích zemí) se rozumí propuštění materiálu v určitém celním režimu do členských zemí EU. Dovozeči vzniká povinnost podat celní prohlášení, které se podává na tiskopise Jednotného správního dokladu (JSD). Účetní jednotce vzniká závazek vůči celní správě, který je vyjádřen zápisem ve prospěch účtu 379 – Jiné závazky. Dále zde dovozci vzniká povinnost přiznat DPH a možnost nároku na

odpočet, takže daňová povinnost se bude rovnat nule. DPH si dovozce vypočítá sám tzv. metodou zdola. Kovanicová (2008)

„Samotné clo tvoří součást pořizovací ceny materiálu a je zároveň spolu s cenou pořízení materiálu základem pro výpočet DPH. Pokud bude na zásobu uvalena spotřební daň, vstupuje její výše rovněž do základu pro výpočet DPH.“ Sedláček (2004, s. 89)

Tabulka 3.8: Pořízení materiálu z nečlenských zemí

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup materiálu v hodnotě 225 USD	4 320	111	321
2.	ID	Clo vyměřené celními orgány	480	111	379
3.	ID	Povinnost přiznat DPH (20 %)	960	395	343
4.	ID	Nárok na odpočet DPH	960	343	395
5.	VBÚ	Úhrada cla celnímu orgánu	480	379	221
6.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury (použit stejný kurz jako při nákupu)	4 320	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka pořídila materiál od amerického dodavatele. Pro přepočet fakturované částky využila denní kurz. Kurz v době přijetí faktury činil 19,20 Kč/USD. Pro odpočet daně účetní jednotka využila účet 395 – Vnitřní zúčtování.

Pokud účetní jednotka obchoduje s partnery z jiných států, resp. za cizí měny, mohou vznikat vlivem kolísání kurzů kurzové rozdíly, a to zisk nebo ztráta. Jedná-li se o kurzový zisk, bude zachycen ve prospěch účtu 663 – Kurzové zisky, naopak, vznikne-li kurzová ztráta, bude zachycena na vrub účtu 563 – Kurzové ztráty. Kolektiv autorů (2011)

Pořízení ve vlastní režii (aktivace)

*„Pokud si podnik sám vyrábí nějaké předměty, které mají povahu zásob materiálu a nepatří přitom mezi produkty určené k dalšímu prodeji, převede je do svého majetku pomocí tzv. **aktivace**. Při výrobě zásob vznikají podniku různé náklady na pořízení, které se účtují v účtové třídě 5 – Náklady. Ty se při převodu zásob na sklad aktivují (vyloučí se z nákladů zaúčtováním na výnosový účet a zároveň se zvýší aktiva). Aktivovat lze i jen část pořizovací ceny – například přepravné ve vlastní režii.“ Sedláček (2004, s. 90)*

O aktivaci vnitropodnikových služeb účtujeme na vrub příslušného kalkulačního účtu zásob a ve prospěch účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb. Pokud účetní jednotka vyrábí materiál ve vlastní režii, účtujeme stejným způsobem, pouze s rozdílným názvem účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží. Takto kompenzujeme náklady vynaložené na určitou činnost.

Tabulka 3.9: Aktivace vnitropodnikových služeb

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup materiálu	600	111	321
2.	FAP	Spotřeba pohonných látek	120	501	321
3.	ID	Mzdy řidičů	50	521	331
4.	ID	Přeprava materiálu provedená vlastními vozidly	170	111	622
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	770	112	111

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pořízení bezúplatným nabytím

Pořízení materiálu bezúplatným nabytím se rozumí darování. Účetní jednotka může bezúplatně nabyt materiál od jiné právnické či fyzické osoby.

Tabulka 3.10: Pořízení materiálu bezúplatným nabytím

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	ID	Pořízení materiálu darem	2 400	112	413
2.	V	Spotřeba materiálu	1 000	501	112

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pořízení materiálu převedením z osobního vlastnictví podnikatele do společnosti

Další z možností pořízení materiálu je převedení materiálu z osobního vlastnictví podnikatele do vlastnictví společnosti.

Tabulka 3.11: Pořízení materiálu převedením z osobního vlastnictví do společnosti

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	ID	Podnikatel vložil do společnosti materiál	5 000	112	491

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
2.	V	Spotřeba materiálu	4 000	501	112

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pořízení materiálu zjištěním přebytku při inventarizaci

Pokud účetní jednotka zjistí při inventarizaci zásob přebytek materiálu, zachytí tento inventarizační rozdíl ve prospěch výnosového účtu 648 – Ostatní provozní výnosy a souvztačně na vrub účtu 112 – Materiál na skladě.

Tabulka 3.12: Pořízení materiálu při zjištění inventarizačního rozdílu - přebytku

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	P	Převod materiálu na sklad	7 800	112	111
2.	ID	Inventarizační rozdíl – přebytek materiálu	250	112	648

Zdroj: Vlastní zpracování.

Účtování při úbytcích materiálu

Zásoby jsou vyskladněny ve stejných cenách, ve kterých jsou evidovány na skladě, tzn. na základě zvolené oceňovací metody při vyřazení. Za úbytek zásob považujeme:

- vyskladnění do spotřeby,
- bezplatný převod (darování),
- vznik inventarizačního rozdílu – manko,
- prodej nepotřebných či nadbytečných zásob materiálu,
- vyřazení v důsledku jejich škody či ztráty.

Tabulka 3.13: Účtování úbytků materiálu

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	V	Spotřeba základního a pomocného materiálu při výrobě	501	112
2.	V	Bezplatný převod zásob materiálu (darování)	543	112
3.	V	Manko na materiálu		
		<ul style="list-style-type: none"> ➤ do normy přirozených úbytků ➤ nad normu přirozených úbytků 	501 549	112 112

Číslo	Doklad	Text	MD	D
4.	V	Prodej nepotřebných zásoby materiálu:	542	112
	FAV	➤ Vyskladnění materiálu za účelem prodeje v pořizovací ceně ➤ Tržba z prodeje materiálu	311	642
5.	V	Vyřazení zásob materiálu v důsledku jejich škody	582	112

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Rozdíl mezi tržbou z prodeje materiálu (účet 642 – Tržby z prodeje materiálu) a jeho vyskladněním v pořizovací ceně (účet 542 – Prodaný materiál) představuje zisk (ztrátu), který se projeví v účetní závěrce ve výkazu zisku a ztrát.

ad b) Účtování zásob vlastní výroby

Pokud účtujeme o zásobách vlastní výroby, jedná se o zásoby vytvořené vlastní činností, které jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Pro evidenci přírůstků a úbytků zásob vlastní výroby slouží účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby spolu s účtovou skupinou 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.

O přírůstcích zásob vlastní výroby účtujeme na vrub majetkového účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně ve prospěch příslušného výnosového účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. O úbytcích zásob vlastní výroby účtujeme opačným zápisem na stejné účty jako při účtování o přírůstcích zásob vlastní výroby. (ČÚS č. 015)

Tabulka 3.14: Účtování zásob vlastní výroby

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	P	Přírůstek nedokončené výroby	500	121	611
2.	V	Úbytek nedokončené výroby	230	611	121
3.	P	Přírůstek polotovarů	1 200	122	612
4.	V	Úbytek polotovarů – použití při výrobě	1 000	612	122
5.	P	Přírůstek výrobků	1 000	123	613
6.	V	Úbytek výrobků (vyskladnění při prodeji)	820	613	123

Zdroj: Vlastní zpracování.

ad c) Účtování zboží

Účtování při pořízení zboží je téměř totožné jako účtování při pořízení materiálu, rozdíl tvoří názvy účtů specifické pro zboží. Zboží může účetní jednotka pořídit i z jiných členských států EU a také z nečlenských zemí (tzv. třetích zemí).

Zásoby zboží evidujeme v pořizovacích cenách na vrub kalkulačního účtu 131 – Pořízení zboží se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných finančních účtů, popřípadě na účtech zúčtovacích vztahů. Účetní jednotka při převzetí zásob zboží na sklad účtuje na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a současně ve prospěch kalkulačního účtu zásob. O úbytcích zásob zboží z důvodu prodeje účtujeme do nákladů na vrub účtu 504 – Prodané zboží. Rozdíl mezi účty 604 – Tržby za zboží a 504 – Prodané zboží představuje obchodní marži. (ČÚS č. 015)

Tabulka 3.15: Účtování při pořízení zboží

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup zboží	25 000	131	321
2.	ID	Vnitropodniková přeprava zboží	1 700	131	622
3.	P	Převod zboží na prodejnu	26 700	132	131
4.	PPD	Tržby za prodané zboží v hotovosti	12 700	211	604
5.	V	Úbytek prodaného zboží	10 000	504	132
6.	VBÚ	Úhrada faktury za nákup zboží	25 000	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka není plátcem DPH a o pořízení zboží účtuje způsobem A.

Prodej zboží v maloobchodě

Bod 5.3. ČÚS č. 015 připouští, aby zásoby zboží v maloobchodní činnosti byly sledovány alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení, aniž by byly vedeny analytické účty zásob podle druhů. Zásoby v maloobchodě nejsou evidovány pomocí skladových karet dle jednotlivých skladových položek, ale jsou vedeny na analytických účtech, na kterých je sledována celková hodnota zásob podle míst uložení a odpovědných osob. Louša (2007)

Účetní jednotka má více možností, jak účtovat maloobchodní prodej. Pro představu si uvedeme dvě hlavní možnosti:

- obchodní marže, která je připočítávána k jednotlivému zboží, je neměnná – prodejní cena zboží se tedy mění podle nákupní ceny,
- prodejní cena zboží je stejná po celou dobu, avšak mění se obchodní marže. Kolektiv autorů (2010)

Můžeme účtovat pomocí pevné ceny a odchylek. U zboží, které je v maloobchodních prodejnách evidováno v prodejní ceně bude odchylka představovat rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou, která obsahuje DPH. I když je možností, jak účtovat zboží na prodejně mnoho, zvolený způsob musí být závazně upraven vnitropodnikovou směrnicí a nesmí v žádném případě vést ke zkreslování stavu majetku a výsledku hospodaření. Kolektiv autorů (2010)

ad d) Poskytnuté zálohy

Poskytnutou zálohou na pořízení zásob se rozumí částka, kterou zaplatí účetní jednotka ještě před dodáním zásob. Může se jednat o zálohy krátkodobé (k zúčtování s dodávkou dojde za období kratší, než je jedno účetní období) či dlouhodobé (zúčtování s dodávkou přesahuje dobu jednoho účetního období). Kolektiv autorů (2011)

Poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, kdy dodavateli vzniká povinnost dodat zásoby na základě předešlé dohody. Záloha je zúčtována v okamžiku dodání zásoby, ať už jednorázově či postupně. Zálohová platba obsahuje i DPH. Odběratel účtuje o DPH na výstupu až po obdržení daňového dokladu, který má povinnost dodavatel vystavit po přijetí platby na svůj účet či hotově. O poskytnutých zálohách na zásoby účtujeme prostřednictvím účtu 151 – Poskytnuté zálohy na materiál, 152 – Poskytnuté zálohy na zásoby vlastní výroby či 153 – Poskytnuté zálohy na zboží. Kolektiv autorů (2011)

Tabulka 3.16: Účtování záloh na zásoby

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	VBÚ	Zaplacena záloha na nákup zboží (50 % smluvní ceny)	1 200	153	221
2.	FAP	Dodávka zboží			
		➤ cena zboží bez DPH	2 000	131	321
		➤ DPH na vstupu	400	343	321
		➤ zúčtování zaplacené zálohy	1 200	321	153
3.	VBÚ	Úhrada zbývajících částky	1 200	321	221
4.	P	Zboží převedeno do prodejny	2 000	132	131

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka je plátce DPH.

ad e) Reklamace

K reklamacím dochází u materiálu či zboží z řady důvodů. Za nejčastější příčiny považujeme nižší jakost materiálu a zboží, chybné skladby dodávky, chyby v účetních dokladech, nesprávné množství dodaného materiálu či zboží apod.

„U každé reklamace je nutno zvážit příčinu jejího vzniku. Pokud například odběratel reklamuje zjevně chybný výpočet na faktuře před jejím zaplacením, je možné, aby do nákladů či zásob vyúčtoval správnou částku a o její reklamovanou hodnotu přímo upravil účtování o závazku vůči dodavateli. DPH je ovšem možno odečíst pouze v hodnotě uvedené na daňovém dokladu. Proto je u plátců DPH obvyklejší zúčtování závazku dle přijaté faktury a po přijetí dobropisu či vrubopisu zúčtování reklamované částky zvláštní položkou minusem do závazků. Dle § 42 zákona o DPH není správné stornovat původní fakturu a vystavit novou, ale opravný doklad má obsahovat rozdíl mezi upraveným a původním základem daně. Pokud jde o dobropisy v cizí měně, je nařízeno při přepočtu dobropisu či vrubopisu použít kurs platný pro osobu provádějící přepočet ke dni uskutečnění původního plnění.“ Louša (2007, s. 58)

„Při reklamacích podávaných v důsledku nedostačující kvality dodávky či ztráty nebo poškození při dopravě, není možné o reklamaci účtovat až do jejího přiznání dodavatelem nebo dokonce až na základě pravomocného rozhodnutí soudu.“ Louša (2007, s. 58)

Z účetního hlediska považujeme reklamaci za pohledávku odběratele vůči dodavateli, kterou účtujeme na vrub účtu 315 – Ostatní pohledávky, tzn., že reklamuje účetní jednotka. Jestliže je reklamační nárok uplatňována vůči účetní jednotce bude společnost vzniklý závazek účtovat ve prospěch účtu 325 – Ostatní závazky. Reklamační nárok, který odběratel požaduje, může být:

- uznán v plné výši,
- uznán pouze zčásti,
- zamítnut.

Tabulka 3.17: Reklamace materiálu

Číslo	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	Dodavatelská faktura za materiál: <ul style="list-style-type: none"> ➤ cena bez DPH (500 ks po 200 Kč) ➤ DPH 20 % ➤ celkem 	100 000 20 000 120 000	111 343 -	- - 321
2.	Příjemka materiálu (400 ks po 200 Kč)	80 000	112	111
3.	Úhrada faktury		321	221
4.	Reklamační nárok (100 ks po 200 Kč)	20 000	112/A	112
5.	Dobropis dodavatele – na 50 ks <ul style="list-style-type: none"> ➤ cena bez DPH ➤ DPH 20 % ➤ celkem 	10 000 2 000 12 000	- - 315	112/A 343 -
6.	Neuznaná reklamační nárok – 50 ks	10 000	112/B	112/A
7.	Prodej vadných zásob za cenu odpadu	500	549	112/B
8.	Úhrada dobropisu vystaveného dodavatelem	10 000	221	315

Zdroj: Rubáková, 2010.

Pozn.: Účet 112/A je analytický účet zásoby v reklamaci a účet 112/B je analytický účet pro skladování vadných zásob v pořizovací ceně.

„Pokud by dodavatel uznal reklamaci nebo její část ještě před zaplacením své faktury odběratelem účtoval by odběratel namísto kladně na vrub účtu 315 minusem ve prospěch účtu 321.“ Rubáková (2010, s. 30)

ad f) Účtování na konci účetního období

Jestliže dojde v podniku k situaci, kdy účetní jednotka obdrží dodávku materiálu či zboží, ale faktura za tuto dodávku nedojde, mluvíme o **nevyfakturované dodávce**. O nevyfakturovaných dodávkách účtuje účetní jednotka vždy k 31. 12., tedy na konci účetního období. Jejich objem je daný odhadem účetní jednotky či počtem závazků z obchodních vztahů. Nevyfakturované dodávky účtujeme ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní a souvztažně na vrub příslušného skladového účtu zásob.

Tabulka 3.18: Účtování nevyfakturované dodávky

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	P	Příjem materiálu na sklad	5 000	112	111
2.	VÚD	Převod nevyfakturovaného materiálu k 31. 12. 2011 v odhadní ceně	5 000	111	389
Účtování v následujícím roce (2012)					
3.	FAP	Dodavatelská faktura za materiál			
		Cena bez DPH	5 000	389	321
		DPH 20 %	1 000	343	321
4.	VBÚ	Úhrada faktury za materiál	6 000	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtů 112 a 111 by bylo účtováno na účty 132 a 131.

Opačná situace nastane, jestliže účetní jednotka obdrží fakturu od dodavatele za poskytnutou zásobu, ale spolu s fakturou tato zásoba nedojde. Pokud nastane tento případ, hovoříme o **zásobě na cestě**. Zásobu na cestě účtujeme na vrub rozvahového účtu 119 – Materiál na cestě, jedná-li se o materiál nebo použijeme účet 139 – Zboží na cestě a souvztažně účtujeme ve prospěch účtu 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží.

Tabulka 3.19: Účtování zásoby na cestě

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Přijatá faktura za materiál			
		Cena bez DPH	10 000	111	321
		DPH 20 %	2 000	343	321
2.	VÚD	Materiál nedošel do 31. 12. 2011	10 000	119	111

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
Účtování v následujícím roce (2012)					
3.	P	Příjemka materiálu na sklad	10 000	112	119

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtů 111, 112 a 119 by bylo účtováno na účty 131, 132 a 139.

Kdybychom těmto případům nevěnovali patřičnou pozornost, nevyjádřili bychom věrně majetkovou a finanční situaci podniku. U nevyfakturovaných dodávek bychom vykázali závazek, aniž bychom vyjádřili zvýšení aktiv. V případě zásob na cestě bychom vyjádřili vyšší aktiva, aniž bychom uvedli vyšší stav cizích zdrojů. Kovanicová (2008)

ad g) Inventarizace

Účetním jednotkám plyne povinnost provádět inventarizaci zásob na základě zásady věrného a poctivého obrazu účetní jednotky.

Podle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Tyto stavy jsou povinny zaznamenat v **inventurních soupisech**.

„Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- *skutečnosti o provedení inventury (fyzické či dokladové) tak, aby bylo možno zjištěné zásoby jednoznačně určit,*
- *podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,*
- *způsob zjišťování skutečných stavů,*
- *ocenění zásob k okamžiku ukončení inventury,*
- *okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.“ (§ 30 odst. 2 zákona o účetnictví)*

Podle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, provádějí účetní jednotky inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen

„**periodická inventarizace**“). Účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen „**průběžná inventarizace**“).

„Průběžnou inventarizaci účetní jednotky vykonávají pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob (rozumíme u tzv. maloobchodu). Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob musí být takto inventarizován nejméně jednou za účetní období.“ (§ 29 odst. 2 zákona o účetnictví)

Podle § 30 odst. 3 zákona o účetnictví, v případě provádění průběžné inventarizace mohou být inventurní soupisy nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.

V účetnictví rozlišujeme více druhů inventur, a to:

- fyzickou, kterou provádíme u hmotného (nehmotného) majetku,
- dokladovou, kterou provádíme u závazků, pohledávek a u takového druhu majetku, u kterého nelze provést inventuru fyzickou.

Platí, že „fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.“ (§ 30 odst. 4 zákona o účetnictví)

Inventarizační rozdíly

„Za inventarizační rozdíl se považují výlučně případy, kdy:

- *skutečný stav je nižší než stav v účetnictví (manko) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem,*
- *skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví (přebytek) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem.“ (bod 2.1. ČÚS č. 007)*

Za manko nepovažujeme technologické a technické ztráty vznikající například rozprašováním či vyschnutím v důsledku technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. V takovém případě jde o tzv. ztráty v rámci **norem přirozených úbytků zásob**.“ (bod 2.2. ČÚS č. 007)

Nezaúčtování či chybné zaúčtování účetního dokladu, kdy následně účetní jednotka provede opravu účetních zápisů, není důvodem vzniku inventarizačních rozdílů.

Při účtování manka zásob musí účetní jednotka rozlišovat, zda se jedná o manko do normy přirozených úbytků či nikoliv. Pro stanovení norem přirozených úbytků platí:

„Součástí vnitřního předpisu musí být i doložení konkrétních propočtů této normy buď na základě dlouhodobé zkušenosti vlastní firmy nebo firmy se stejnou činností a obdobnými podmínkami, anebo například na základě posudku výzkumného pracoviště či soudního znalce. Pro stanovení norem přirozených úbytků zásob je možné použít i staré oborové normy (pokud existovaly). Vyhlášené normy je třeba předem aktualizovat vnitřním předpisem vždy pro každý rok.“ Strouhal, Židlická, Knapová (2011, s. 261)

Úbytek zásob v rámci norem přirozených úbytků se zúčtuje ve prospěch příslušného účtu zásob, souvztažně na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu, jedná-li se o materiál, 504 – Pořízení zboží, jedná-li se o zboží nebo na vrub účtů v účtové skupině 61, jedná-li se o vnitropodnikové zásoby. Pokud norma přirozeného úbytku zásoby byla překročena, hovoříme o manku nad normu přirozeného úbytku zásob. Manko nad normu účetní jednotka zúčtuje jako provozní náklad na vrub účtu 549 – Manka a škody. Kovanicová (2008)

U nakupovaných zásob se přebytek zúčtuje jako snížení spotřeby ve prospěch účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, pokud má účetní jednotka za to, že k přebytku došlo chybným účtováním při vyskladnění zásob. V ostatních případech společnost účtuje přebytek ve prospěch výnosového účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. U zásob vlastní výroby se přebytek zúčtuje ve prospěch účtů v účtové skupině 61. Kovanicová (2008)

Škodou na zásobách v důsledku živelní pohromy se rozumí škoda způsobená vichřicí, povodněmi, bleskem, krupobitím a jinými událostmi podobného charakteru. Takto vzniklou škodu účetní jednotka účtuje do mimořádných nákladů na vrub účtu 582 – Škody.

Tabulka 3.20: Inventarizační rozdíly a jejich zúčtování

Zjištění	MD	D
Odpis zásob pro ztrátu hodnoty	549	11x
	549	12x
	549	13x
Prodej znehodnocených zásob	542	11x
	61x	12x
	504	13x
Škoda zásob v důsledku živelní pohromy	582	11x
	582	12x
	582	13x
Úbytek zásob v rámci norem	501	11x
	61x	12x
	504	13x
Přebytek zásob	11x	648
	12x	61x
	13x	648
Úbytek zásob nad rámec norem	549	11x
	549	12x
	549	13x

Zdroj: Louša, 2007.

„Ze zákazu kompenzace, je podle účetních předpisů vyňato vzájemné vyrovnávání manka a přebytku u zásob, ale pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka manka částku přebytku, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko. Převyšuje-li částka přebytku částku manka, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek.“
Sládková (2009, s. 33)

ad h) Opravné položky

Opravnými položkami se rozumí přechodné (dočasné) snížení hodnoty majetku. Důvodem tvorby opravných položek může být například poškození zásob, ztráta původní hodnoty zásob či přiblížení doby expirace zásob.

Na základě podkladů zjištěných při inventarizaci, tvoří účetní jednotka opravnou položku, jestliže prodejní cena zásob na skladě snižena o náklady spojené s prodejem je nižší než hodnota vedená v účetnictví ve smyslu § 26 odst. 1 zákona o účetnictví.

Podle zákona o daních z příjmů, je snížení či zrušení opravné položky daňově neuznatelným nákladem, tzn., že nezvyšuje základ daně.

Tabulka 3.21: Účtování opravných položek

Číslo	Text	MD	D
1.	Tvorba opravné položky k materiálu	559	191
2.	Rozpuštění opravné položky k materiálu	191	559

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtu 191 by bylo účtováno na účet 196.

3.3.2 Účtování zásob způsobem B

Účetní jednotka při účtování zásob způsobem B vůbec neúčtuje na skladových účtech, ale pořízený materiál či zboží účtuje přímo do provozních nákladů, tudíž se nevyužívá ani účet 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů zásob převedou na vrub účtů provozních nákladů. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu zásob souvztažně ve prospěch příslušného nákladového druhu. Kolektiv autorů (2008)

Podle bodu 4.3.3. ČÚS č. 015, je při uplatnění způsobu B nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

V případě potřeby (např. pro finanční analýzu) je tedy nutné zjistit stav materiálu či zboží ze skladové evidence, protože účetní jednotka neúčtuje zásoby v průběhu roku na sklad. Je vhodné uvést v příloze k účetní závěrce způsob, jakým sledujeme zásoby a vedení skladové evidence.

S pořizováním zásob a jejich následným účtováním přímo do spotřeby vzniká řada problémů. Okamžikem uskutečnění nákupu není vždy známo, jestli nakoupené zásoby použijeme jako přímé nebo režijní, na jakou zakázku, či pro jaké středisko. Dalším problémem je nemožnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího závazku. Musíme se tedy rozhodnout, jestli budeme účtovat o nákladech v okamžiku přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v momentě doručení zásob. To má za následek výsledek hospodaření, který je během roku zkreslován, protože náklady na zásoby jsou vykazovány v okamžiku jejich pořízení a ne v okamžiku jejich spotřeby. Z předcházejícího výčtu problémů vyplývá, že účtování zásob způsobem B vede spíše k problémům, i když by měl více přispívat ke zjednodušení účetnictví. Tento způsob je tedy vhodný pouze pro omezený okruh účetních jednotek s poměrně jednoduchou ekonomickou činností a také pro maloobchodní jednotky, které nevedou skladovou evidenci, a zásoby sledují pouze dle odpovědných osob či místa uložení. Louša (2007)

Vzhledem jen k odlišnostem v účtování a nikoliv v teorii, která je stejná, bude v následující části shrnuto hlavně účtování u všech případů uvedených u způsobu A, a to ve stejném pořadí.

ad a) Účtování materiálu

Při účtování o pořízení a úbytku zásob nákupem od jiných subjektů se v průběhu účetního období složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů nebo finančních účtech. Kolektiv autorů (2008)

*„Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 62 – Aktivace.“
(bod 4.3.1. ČÚS č. 015)*

Tabulka 3.22: Pořízení a úbytek materiálu

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup materiálu	5 000	501	321
2.	FAP	Dodavatelská faktura za dopravu	550	501	321

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
3.	VBÚ	Úhrada dodavatelských faktur	5 550	321	221
4.	FAV	Vystavená faktura za prodej materiálu	3 000	311	642
5.	V	Úbytek prodaného materiálu	2 500	542	501

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka není plátcem DPH.

ad b) Účtování zásob vlastní výroby

„V průběhu účetního období se v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5.“ (bod 4.3.2. ČÚS č. 015)

„Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob podle inventarizace se zúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.“ (bod 4.3.2. ČÚS č. 015)

Tabulka 3.23: Účtování zásob vlastní výroby

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	ID	Koncem účetního období, převod PS			
		➤ nedokončené výroby	1 000	611	121
		➤ polotovarů	1 500	612	122
		➤ výrobků	3 500	613	123
2.	P	Přírůstek nedokončené výroby	500	Skladní karta	
3.	V	Úbytek nedokončené výroby	230	Skladní karta	
4.	P	Přírůstek polotovarů	1 200	Skladní karta	
5.	V	Úbytek polotovarů – použití při výrobě	1 000	Skladní karta	
6.	P	Přírůstek výrobků	1 000	Skladní karta	
7.	V	Úbytek výrobků (vyskladnění při prodeji)	820	Skladní karta	

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
8.	ID	Převod skutečných stavů zásob dle inventarizace na konci období			
		➤ nedokončená výroba	1 270	121	611
		➤ polotovary	1 700	122	612
		➤ výrobky	3 680	123	613

Zdroj: Vlastní zpracování.

ad c) Účtování zboží

V průběhu účetního období se pořízené zásoby zboží a všechny náklady spojené s jejich pořízením účtují do spotřeby na nákladový účet 504 – Prodej zboží se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů nebo finančních účtech. Na skladovém účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách účtuje účetní jednotka pouze na konci účetního období, kdy se počáteční stav převede z tohoto účtu do nákladů a stav zásob na skladě zjištěný inventarizací (konečný stav na konci roku) se převede zpět na účet zásob odúčtováním z nákladů.

Tabulka 3.24: Účtování při pořízení zboží

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za nákup zboží	25 000	504	321
2.	ID	Vnitropodniková přeprava zboží	1 700	504	622
3.	P	Převod zboží na prodejnu	26 700	Skladní karta	
4.	PPD	Tržby za prodané zboží v hotovosti	12 700	211	604
5.	V	Úbytek prodaného zboží	10 000	Skladní karta	
6.	VBÚ	Úhrada faktury za nákup zboží	25 000	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka není plátcem DPH.

ad d) Poskytnuté zálohy

Účtování o poskytnutých zálohách při využití způsobu B je totožné jako u způsobu A. O poskytnutých zálohách na zásoby tedy účtujeme prostřednictvím účtu 151 – Poskytnuté zálohy na materiál, 152 – Poskytnuté zálohy na zásoby vlastní výroby či 153 – Poskytnuté zálohy na zboží.

Tabulka 3.25: Účtování záloh na zásoby

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	VBÚ	Zaplacena záloha na nákup zboží (50 % smluvní ceny)	1 200	153	221
2.	FAP	Dodávka zboží			
		➤ cena zboží bez DPH	2 000	504	321
		➤ DPH na vstupu	400	343	321
		➤ zúčtování zaplacené zálohy	1 200	321	153
3.	VBÚ	Úhrada zbývajících částky	1 200	321	221
4.	P	Zboží převedeno do prodejny	2 000	Skladní karta	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účetní jednotka je plátce DPH.

ad e) Reklamace

Účtování o nároku na reklamaci při využití způsobu B je totožné jako u způsobu A, s tím rozdílem, že místo účtu příslušné zásoby bude použit účet spotřeby zásob. Reklamační nárok tedy účetní jednotka účtuje na účet 315 – Ostatní pohledávky.

Tabulka 3.26: Reklamace materiálu

Číslo	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	Dodavatelská faktura za materiál:			
	➤ cena bez DPH (500 ks po 200 Kč)	100 000	501	-
	➤ DPH 20 %	20 000	343	-
	➤ celkem	120 000	-	321
2.	Příjemka materiálu (400 ks po 200 Kč)	80 000	Skladní karta	
3.	Úhrada faktury		321	221
4.	Reklamační nárok (100 ks po 200 Kč)	20 000	315	501
5.	Dobropis dodavatele – na 50 ks			
	➤ cena bez DPH	10 000	-	315
	➤ DPH 20 %	2 000	-	343
	➤ celkem	12 000	321	-
6.	Neuznaná reklamace – 50 ks	10 000	549	315
7.	Prodej vadných zásob za cenu odpadu	500	549	501

Číslo	Text	Částka (v Kč)	MD	D
8.	Úhrada dobropisu vystaveného dodavatelem	10 000	221	315

Zdroj: Rubáková, 2010.

Pozn.: Účtování reklamace zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtu 501 by bylo účtováno na účet 504.

ad f) Účtování na konci účetního období

Účtování nevyfakturované dodávky při využití způsobu B je totožné jako u způsobu A, s tím rozdílem, že místo účtu příslušné zásoby bude použit účet spotřeby zásob.

Tabulka 3.27: Účtování nevyfakturované dodávky

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	P	Příjem materiálu na sklad	5 000	Skladní karta	
2.	VÚD	Převod nevyfakturovaného materiálu k 31. 12. 2011 v odhadní ceně	5 000	501	389
Účtování v následujícím roce (2012)					
3.	FAP	Dodavatelská faktura za materiál			
		Cena bez DPH	5 000	389	321
		DPH 20 %	1 000	343	321
4.	VBÚ	Úhrada faktury za materiál	6 000	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtu 501 by bylo účtováno na účet 504.

Účtování o zásobě na cestě při využití způsobu B je totožné jako u způsobu A, s tím rozdílem, že místo účtu příslušné zásoby bude použit účet spotřeby zásob.

Tabulka 3.28: Účtování zásoby na cestě

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Přijatá faktura za materiál			
		Cena bez DPH	10 000	501	321
		DPH 20 %	2 000	343	321
2.	VÚD	Materiál nedošel do 31. 12. 2011	10 000	119	501

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
Účtování v následujícím roce (2012)					
3.	P	Příjemka materiálu na sklad	10 000	501	119

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtu 119 by bylo účtováno na účet 139 souvztažně s účtem 504, místo účtu 501.

ad g) Inventarizace

Účtování inventarizačních rozdílů je odlišné oproti jejich účtování způsobem A. O manko do normy přirozených úbytků zásob není účtováno vůbec. Manko nad normu přirozených úbytků zásob účtuje účetní jednotka na vrub účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti se souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Jestliže účetní jednotce vznikla škoda na zásobách v důsledku živelní pohromy, účtujeme na vrub nákladového účtu 582 – Škody se souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Přebytek zásob účetní jednotka účtuje ve prospěch výnosového účtu 648 – Ostatní provozní výnosy se souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy.

Tabulka 3.29: Účtování inventarizačních rozdílů

Číslo	Text	MD	D
1.	Vznik inventarizačních rozdílů u materiálu:		
	➤ manko do normy přirozených úbytků	-	-
	➤ manko nad normu přirozených úbytků	549	501
	➤ přebytek	501	648
2.	Škoda na materiálu v důsledku živelní pohromy	582	501

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Účtování při vzniku inventarizačních rozdílů u zboží by vypadalo obdobně s tím rozdílem, že místo účtu 501 by bylo účtováno na účet 504.

ad h) Opravné položky

Jelikož účtování opravných položek při použití způsobu B je totožné jako u způsobu A, účtování, viz tabulka 3.21.

4 ANALÝZA ZÁSOb VE SPOLEČNOSTI ZPV, s. r. o.

V aplikačně-ověřovací části bakalářské práce se budeme věnovat analýze zásob ve společnosti ZPV, s. r. o. Nejdříve představíme společnost, uvedeme její základní charakteristiku, a následně podrobně rozebereme problematiku účtování a oceňování zásob spolu s inventarizací a možným vznikem inventarizačních rozdílů.

Evidenci, oceňování a účtování zásob provádí společnost v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví, vyhlášky a Českých účetních standardů pro podnikatele.

4.1 Historie společnosti a její charakteristika

Společnost vznikla v roce 1990, kdy Ing. Ivan Měrka zahájil jako fyzická osoba soukromou podnikatelskou činnost v oblasti projektování a montáže vzduchotechniky. V souvislosti s rozšířením projekčních a montážních aktivit o komplexní dodávky vzduchotechnických zařízení, byla 24. 10. 1991 firma transformována do společnosti s obchodním jménem ZPV, s. r. o.

Rok 2001 se stal pro společnost zlomovým. Díky rostoucí přízni zákazníků rostl objem výroby, a proto byl ve druhé polovině roku 2001 zaveden trvalý třísměnný provoz včetně víkendů. Výroba tedy běží nepřetržitě 24 hodin denně. Protože se stávající výrobní i skladovací kapacity již dostávají na hranici možností, byla v září zahájena výstavba další výrobní a skladovací haly. Nový objekt je prozatím největším investičním projektem v historii firmy a stal se také největší investiční akcí roku v celém okrese Vsetín. O stabilitě a potenciálu společnosti vypovídá výše základního kapitálu, který byl navýšen na 110 600 000 Kč. Společnost má všechny své základní činnosti certifikovány v rozsahu ISO 9002.

ZPV, s. r. o. je česká soukromá společnost s ručením omezeným, která byla založena celkem třemi společníky. Výrobní závod o celkové zastavěné užitné ploše cca 20.000 m² se nachází v Rožnově pod Radhoštěm. Součástí výrobního závodu je vývojové centrum včetně zkušebny pro aerodynamická a akustická měření. Dvě obchodně technické kanceláře se

nacházejí v Praze a v Brně. Celkový základní kapitál společnosti, který byl po roce 2001 snížen o necelých 5 000 000 Kč, činí v současnosti 105 710 000 Kč.

Obr. 4.1: Partneři v jednotlivých regionech



Region	Kontaktní místo
A	pobočka Praha
B	pobočka Praha
C	centrála Rožnov p. R.
D	pobočka Brno

Zdroj: Internetové stránky společnosti.

Hlavními výrobky společnosti jsou:

- klimatizační jednotky,
- vzduchové clony,
- regulace vzduchotechniky.

Společnost tyto výrobky navrhuje, vyvíjí, vyrábí a prodává. Výrobky společnosti ZPV, s. r. o. se systematicky prodávají v dalších 17 zemích Evropy a Asie prostřednictvím autorizovaných národních distributorů.

Za rok 2011 byl průměrný počet zaměstnanců 233. Dle interních zdrojů společnost v tomto roce zaznamenala nárůst průměrného počtu zaměstnanců oproti předcházejícímu roku o 13 % (průměrný počet v roce 2010 činil 205 zaměstnanců). V roce 2011 bylo z celkového průměrného počtu zaměstnanců 12 řídících pracovníků.

Společnost se dlouhodobě a programově snaží minimalizovat dopady své činnosti na životní prostředí. A to nejen u přímých vlivů na prostředí, ale také u vlivů, které mají výrobky instalované u zákazníků. Proto jsou výrobky konstruovány tak, aby dosahovaly maximální účinnosti a úspornosti provozu. Důraz je kladen především na důsledné snižování energetické

náročnosti, která přispívá ke zvyšování kvality životního prostředí. Veškeré díly musí vyhovovat řadě zákonných požadavků, které obsahují limity používání zakázaných prvků.

Obr. 4.2: Areál společnosti ZPV, s. r. o.



Zdroj: Internetové stránky společnosti.

Posláním společnosti je navrhovat a dodávat zákazníkům komplexní řešení systémů vzduchotechniky, klimatizace a regulace. Základními vlastnostmi produktů jsou promyšlenost, spolehlivost a účelnost. (Interní materiály společnosti, 2012)

Cílem společnosti je především zvyšování tržního podílu a potenciálu podniku. Společnost se zajímá o dlouhodobou ekonomickou stabilitu, ne pouze o krátkodobý obchodní úspěch na úkor partnerů, podnikových zdrojů či prostředí. Takový růst by byl v rozporu s posláním společnosti. (Interní materiály společnosti, 2012)

Potenciál společnost vidí v týmu spolupracovníků, kteří disponují zdroji, znalostmi a dovednostmi směřujícími k naplňování poslání společnosti. (Interní materiály společnosti, 2012)

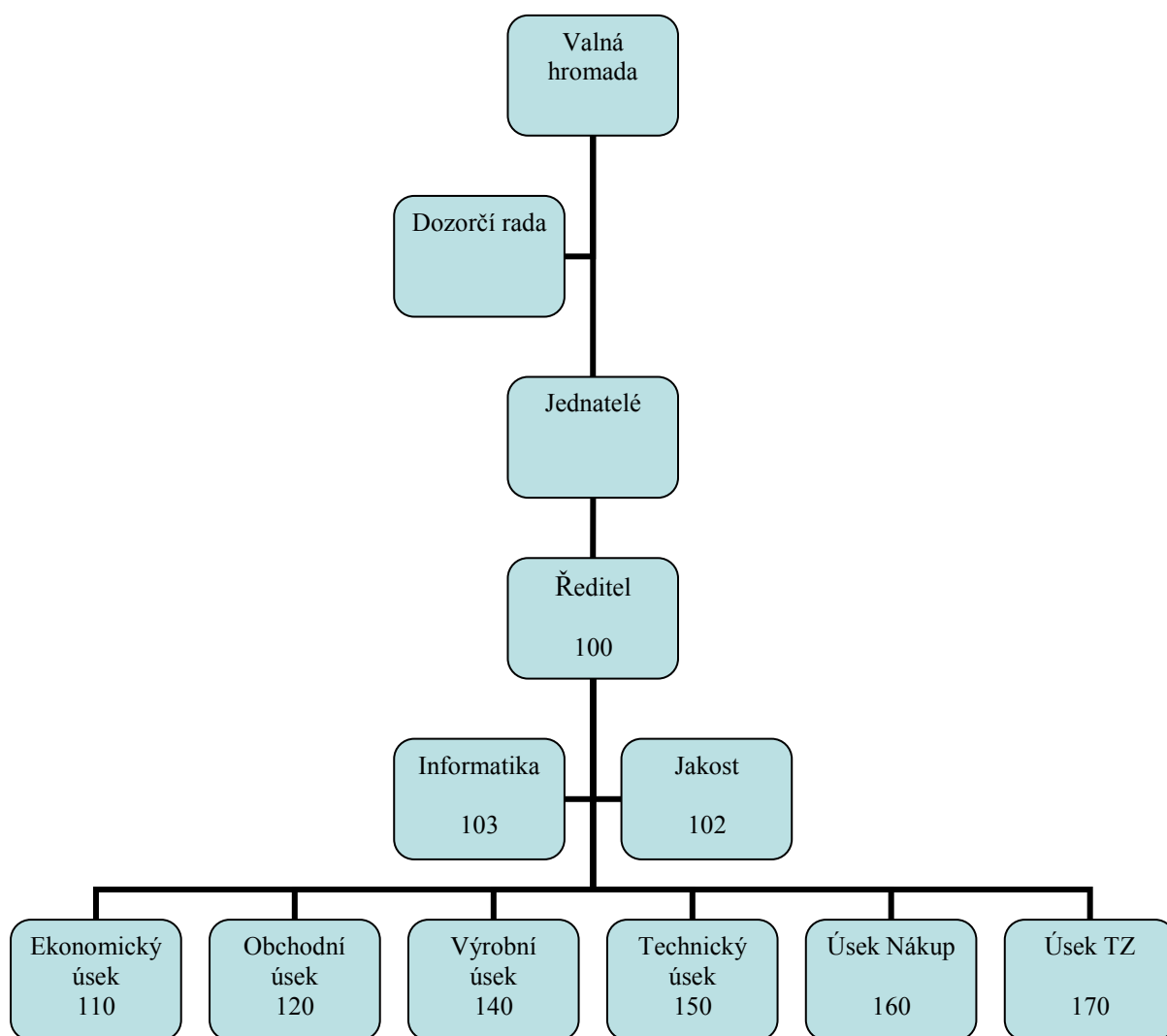
Organizační struktura společnosti je dána formální organizační strukturou, tzn., že je zde viditelně známá nadřízenost a podřízenost jednotlivých středisek a také jejich pravomoci a odpovědnosti za celé středisko.

Společnost ZPV, s. r. o. má poměrně strmou organizační strukturu, která se vyznačuje větším počtem úrovní mezi řadovými pracovníky a vrcholovým managementem. Jednotliví řídicí zaměstnanci nemají velký počet podřízených zaměstnanců.

Následující schéma zobrazuje jednotlivé typy hospodářských středisek, které má společnost ZPV, s. r. o.:

- ekonomický úsek,
- obchodní úsek,
- výrobní úsek,
- technický úsek,
- nákupní úsek,
- úsek TZ.

Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti



Zdroj: Příloha účetní závěrky 2011 společnosti ZPV, s. r. o.

Společnost ZPV, s. r. o. účtovala do konce roku 2011 pomocí **účetního systému ABRA**, který je určen především pro středně velké organizace. V tomto systému je veden modul nákup, prodej, řízení výroby, řízení skladu, projekty a také správa financí, se kterým spolupracuje ekonomický úsek. Modul správa a finance zahrnuje mimo jiné i vedení účetnictví. Od roku 2012 společnost účtuje pomocí nového účetního programu Microsoft Dynamics AX, kde vede evidenci veškerých dodavatelsko-odběratelských vztahů, vedení účetních knih a evidenci majetku. (ABRA.EU, 2011)

4.2 Druhy zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.

Společnost eviduje tyto druhy zásob, které jsou zpravidla:

a) nakupované

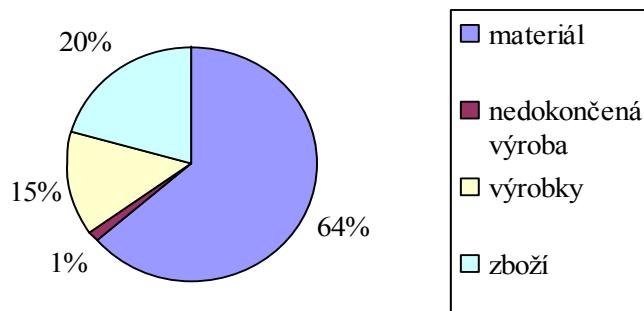
- **materiál** – položky, které tvoří podstatu výrobku,
- **zboží** – všechno, co organizace nakupuje za účelem dalšího prodeje,

b) vytvořené vlastní činností

- **nedokončená výroba** – produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale nejsou ještě hotovým výrobkem ani polotovarem,
- **polotovary** – odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a musí být proto dokončeny nebo zkompletovány do finálních výrobků v dalším výrobním procesu společnosti,
- **výrobky** – předměty vlastní výroby určené k realizaci mimo organizaci.

Jednotlivé druhy zásob ve společnosti ZPV, s. r. o., viz graf 4.1.

Graf 4.1: Podíl jednotlivých druhů zásob v roce 2011



Zdroj: Vlastní zpracování na základě podkladů z interních zdrojů společnosti ZPV, s. r. o.

4.3 Oceňování zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.

V této kapitole budeme analyzovat oceňování zásob ve společnosti ZPV, s. r. o. při jejich pořízení a následně při výdeji do spotřeby.

4.3.1 Oceňování zásob při pořízení

Ve společnosti ZPV, s. r. o. se zásoby oceňují:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenou jsou oceňovány zásoby při pořízení dodavatelským způsobem. Jedná se o nejčastější způsob oceňování zásob ve společnosti. Pořizovací cena nakupovaných zásob se v analytické evidenci rozdělí na cenu pořízení, kterou společnost eviduje na kalkulačním účtu 111100 – Pořízení materiálu, pokud pořizuje materiál nebo na účtu 131100 – Pořízení zboží, v případě pořízení zboží a náklady s pořízením související, které eviduje na účtu 112800 – Vedlejší náklady a 132800 – Vedlejší náklady ke zboží. Pořizovací cena je tedy účtována na účtech odděleně. K vedlejším pořizovacím nákladům patří zejména dopravné, clo, pojistné, balné, poštovné, manipulační a expediční poplatky a dodatečné skonto za meziroční navýšení nákupu.

Pro rozpuštění těchto vedlejších pořizovacích nákladů se používá níže uvedený vzorec:

$$NP = ÚZP \cdot \frac{NPSP + NPS}{SZPP + SZP} \quad (4.1)$$

kde: NP.....náklady s pořízením související rozpuštěné v daném měsíci,
ÚZP.....úbytek zásob v cenách pořízení v daném měsíci,
NPSP.....náklady s pořízením související na počátku daného období,
NPS.....náklady s pořízením související v daném měsíci,
SZPP.....stav zásob na počátku období v cenách pořízení,
SZP.....ceny pořízení zásob pořízených v daném měsíci.

Rozpuštění těchto nákladů se provádí měsíčně a vztahuje se na vyskladněné zásoby do spotřeby, prodané zásoby a na vnitropodnikové převody mezi sklady zboží a materiálu.

K datu roční závěrky je výpočet zpřesněn tím, že jsou pro výpočet NP místo měsíčních hodnot použity hodnoty a obraty celého účetního období, resp. kalendářního roku.

Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby vlastní výroby, a to nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady v rozsahu přímý materiál, přímé mzdy, případně i kooperace, a to vše ve skutečné výši.

Výjimkou je oceňování nedokončené výroby, která se mimo termín účetní závěrky oceňuje pouze hodnotou přímého materiálu. V den účetní závěrky, tedy k 31. 12., je ocenění nedokončené výroby navýšeno o spotřebovanou práci (mzdy).

Reprodukční pořizovací cena je obvykle rovna aktuální skladové ceně. Reprodukční pořizovací cenou společnost oceňuje:

- zásoby pořízené bezplatně,
- zásoby nalezené (přebytky zásob při provádění inventarizace),
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby nebo jiné činnosti.

Společnost v průběhu roku 2011 neoceňovala majetek v reprodukční pořizovací ceně. Zásoby pořízené bezplatně či nalezené se oceňovaly dle odborného odhadu stanoveného úsekem nákupu.

4.3.2 Oceňování zásob při vyřazení

Zásoby stejného druhu se ve společnosti ZPV, s. r. o. vedou na skladě v ceně zjištěné váženým aritmetickým průměrem proměnlivým z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů. Vážený aritmetický průměr proměnlivý je počítán nejméně jednou za měsíc. V průběhu kalendářního měsíce se zásoby přijímají a převádějí na sklad v ks, ale výdej ze skladu se provádí až na konci kalendářního měsíce v Kč. Pro výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého společnost využívá vzorec 3.2 (viz výše).

4.4 Účtování zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.

Účtování o pořízení a úbytku zásob se provádí podle **způsobu A**. Analytická evidence je vedena podle druhů nebo skupin zásob a podle odpovědných osob. Zvláště se evidují zásoby zapůjčené (112115 – Materiál zapůjčený, 122114 – Polotovary zapůjčené, 123113 – Výrobky zapůjčené, 132300 – Zboží na zápůjčním skladě), reklamované (119200 – Materiál na cestě – reklamovaný, 132700 – Sklad reklamovaného zboží, 139300 – Zboží na cestě – reklamované), dané ke zpracování mimo společnost a zásoby v konsignačních skladech².

V práci se budeme věnovat vybraným položkám zásob, kde se zaměříme na konkrétní specifika účtování, a to v následujícím pořadí:

- a) účtování materiálu,
- b) účtování zásob vlastní výroby,
- c) účtování zboží.

² Sklad zboží zřizovaný u obchodních zástupců.

ad a) Účtování materiálu

Společnost může materiál pořídit od tuzemského dodavatele, od dodavatele z jiného členského státu EU či z nečlenských zemí EU. V případě, že společnost pořídí materiál dodavatelským způsobem z tuzemska, bude zaúčtován v ceně pořízení na vrub kalkulačního účtu 111100 – Pořízení materiálu, vedlejší pořizovací náklady zaúčtujeme na vrub účtu 112800 – Vedlejší náklady a souvztažně ve prospěch účtu 321100 – Dodavatelé, u kterého bude vedena analytická evidence (dodavatelé tuzemští, zahraniční atd.). Následně pořízený materiál účtujeme podle jeho povahy na vrub skladového účtu 112101 – Výrobní materiál základní (popř. 112102 – Výrobní materiál elektro, 112104 – Výrobní materiál mezisklad, 112107 – Materiál externí sklad) a souvztažně ve prospěch kalkulačního účtu zásob, a to na základě dokladu o převzetí, kterým je nejčastěji příjemka.

Tabulka 4.1: Pořízení materiálu ve společnosti ZPV, s. r. o. od tuzemského dodavatele

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za materiál Cena bez DPH DPH 20 %	125 000 25 000	111100 343100	321100 321100
2.	FAP	Dodavatelská faktura za dopravu materiálu od neplátce DPH	7 000	112800	321100
3.	P	Převod materiálu na sklad (v ceně pořízení)	125 000	112101	111100
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelských faktur	157 000	321100	221110

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pozn.: Společnost ZPV, s. r. o. je plátcem DPH.

Jelikož společnost nemá pouze dodavatele z tuzemska, ale i ze zahraničí, musí být faktury uvedené v cizí měně přepočteny na českou měnu. Pro přepočet cizí měny na českou měnu využívá společnost pevný měsíční kurz, vyhlášený Českou národní bankou, známý na počátku prvního dne daného měsíce, ve kterém provádí příslušný přepočet.

b) Účtování zásob vlastní výroby

Při účtování zásob vlastní výroby je zachycena spotřeba přímých nákladů spojených s výrobou prostřednictvím účtové skupiny 5 – Náklady. O přírůstcích zásob vlastní výroby

společnost účtuje na vrub účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby (121100 – Nedokončená výroba, 122106 – Polotovary, 123130 – Výrobky) a souvztažně ve prospěch výnosového účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. O úbytcích zásob vlastní výroby společnost účtuje opačným zápisem. K jednotlivým účtům zásob vlastní výroby má společnost vytvořené analytické účty.

Tabulka 4.2: Účtování zásob vlastní výroby ve společnosti ZPV, s. r. o.

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	P	Přírůstek nedokončené výroby	200	121100	611100
2.	V	Úbytek nedokončené výroby	130	611100	121100
3.	P	Přírůstek polotovarů	1 500	122106	612100
4.	V	Úbytek polotovarů – použití při výrobě	1 000	612100	122106
5.	P	Přírůstek výrobků	20 000	123130	613100
6.	V	Úbytek výrobků (vyskladnění při prodeji)	18 020	613100	123130

Zdroj: Vlastní zpracování.

c) Účtování zboží

Účtování při pořízení zboží je téměř totožné jako účtování při pořízení materiálu, rozdíl tvoří názvy účtů specifické pro zboží.

Stejně jako u pořízení materiálu může společnost také zboží pořídit od tuzemského dodavatele, od dodavatele z jiného členského státu EU či z nečlenských zemí EU. V případě, že společnost pořídí zboží dodavatelským způsobem z tuzemska, bude zaúčtován v ceně pořízení na vrub kalkulačního účtu 131100 – Pořízení zboží, vedlejší pořizovací náklady zaúčtuje na vrub účtu 132800 – Vedlejší náklady ke zboží a souvztažně ve prospěch účtu 321100 – Dodavatelé. Následně účtuje pořízené zboží podle jeho povahy a druhu na vrub skladového účtu 132100 – Zboží na skladě (popř. 132121 – Zboží externí sklad, 132200 – Sklad obchodního zboží, 132300 – Zboží na zápůjčním skladě, 132400 – Exportní sklad, 132700 – Sklad reklamovaného zboží, 132750 – Konsignační sklad) a souvztažně ve prospěch kalkulačního účtu zásob.

Tabulka 4.3: Účtování zboží ve společnosti ZPV, s. r. o.

Číslo	Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelská faktura za zboží Cena bez DPH DPH 20 %	350 000 70 000	131100 343100	321100 321100
2.	VPD	Pojištění dodávky zboží Cena bez DPH DPH 20 %	10 000 2 000	132800 343100	211110 211110
3.	P	Převod zboží na sklad (v ceně pořízení)	350 000	132100	131100
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury	420 000	321100	221110

Zdroj: Vlastní zpracování.

Způsobem B, tedy přímo do spotřeby, je účtován materiál, který se skutečně hned spotřebovává nebo je předpoklad, že se spotřebuje do konce roku. Takto, tj. bez evidence na sklad, se mohou ve společnosti účtovat tyto druhy materiálů:

- přímý materiál určený pro konkrétní obchodní zakázku,
- režijní kancelářský materiál předaný přímo na pracoviště,
- náhradní díly určené k okamžité spotřebě,
- drobné nářadí a údržbářský materiál předaný přímo na pracoviště,
- čistící a úklidový materiál předaný přímo na pracoviště,
- drobné propagační předměty určené pro konkrétní akci,
- drobné PC komponenty předané přímo na pracoviště,
- nakupované zásoby, které jsou v případě přetíženosti vlastní výroby určeny pro realizaci obchodních zakázek,
- drobný hmotný majetek, o kterém společnost rozhodne, že není dlouhodobým majetkem.

Nespotřebovaný materiál, který byl účtován přímo do spotřeby, podléhá inventarizaci k rozvahovému dni.

Kombinovaným způsobem (tedy způsobem A i B) jsou účtovány vysokoobrátkové skladové položky, jako jsou např. plechy. Příjem a výdej je proveden na sklad, v odpovědnosti úseku nákup, způsobem A. Při převodu na sklad, v odpovědnosti úseku

výroba, je účtováno přímo do spotřeby, která je k datu uzávěrky korigována dle skutečného stavu na skladě výroby.

4.5 Inventarizace zásob ve společnosti ZPV, s. r. o.

Řádná inventarizace musí být provedena minimálně jedenkrát ročně, a to ke dni sestavení účetní závěrky. Inventarizace je prováděna u všech zásob uvedených v účetnictví. Ve společnosti ZPV, s. r. o. se fyzické inventury provádějí zpravidla v následujících termínech, viz tabulka 4.4. (Vnitropodniková směrnice – Inventarizace majetku a závazků, 2011)

Tabulka 4.4: Termíny fyzické inventury ve společnosti ZPV, s. r. o.

Druh majetku	Termín fyzické inventury
Dlouhodobý majetek	V průběhu ledna
Sklady „ovlivňující“ výrobu	Prosinec/Leden
Ostatní sklady	Listopad/Prosinec nebo Říjen/Listopad
Hotovost a ceniny	Nejméně 2x ročně, a to k 30. 6. a k 31. 12.

Zdroj: Vnitropodniková směrnice – Inventarizace majetku a závazků.

Pozn.: Konkrétní termíny stanoví vždy ústřední inventarizační komise (dále jen „ÚIK“), tj. řídící, poradní a kontrolní orgán, a to jejich uvedením v příkazu ředitele.

Mimořádnou inventarizaci provádí úseky spravující příslušné položky dle vlastních potřeb, vždy však při změně obecně odpovědného zaměstnance, hmotně odpovědného zaměstnance, živelné pohromě či podezření ze spáchání trestného činu. Podat návrh na provedení mimořádné inventarizace může kterýkoliv zaměstnanec, který vyplní příslušný formulář a předá ho svému nadřízenému. Při změně hmotně odpovědné osoby podává návrh zaměstnanec, u kterého končí jeho odpovědnost. (Vnitropodniková směrnice – Inventarizace majetku a závazků, 2011)

ÚIK je jmenovaná ředitelem společnosti na návrh vedoucího ekonomického úseku. Tato komise se skládá minimálně ze čtyř členů, řídí průběh inventarizace a předkládá výsledky inventur ke schválení řediteli s případným návrhem na vypořádání inventarizačních rozdílů. (Vnitropodniková směrnice – Inventarizace majetku a závazků, 2011)

Fyzickou inventurou se rozumí fyzická kontrola jednotlivých zásob přepočtem, měřením, vážením, a to tak, že se kontrolují veškeré zásoby na skladě (pokud není v příkazu ředitele uveden menší rozsah kontroly) a skutečně zjištěný stav majetku se zapisuje do **inventurních soupisů**. V případě, že jsou zásoby z organizačních důvodů umístěny na více místech, je výsledným zjištěným stavem součet těchto zásob na skladě. Součástí fyzických inventur je rovněž kontrola stavu a způsobu uskladnění nebo používání majetku. Dále se zjišťují druhy a objemy poškozených zásob a v inventárním zápise musí být tyto závady zaznamenány. Za správnost, úplnost a provedení fyzické inventury jsou zodpovědní jednotliví členové ÚIK. Inventurní soupisy musí být opatřeny podpisy všech členů ÚIK.

Dokladovou inventurou se rozumí dokladová kontrola veškerého majetku a závazků, a to porovnáním účetního stavu (zůstatku příslušného účtu v hlavní knize) se stavem v knihách analytické evidence, resp. s doklady, kterými byl majetek či závazek pořízen. Za úplnost, správnost a provedení dokladové inventury je zodpovědná dílčí inventarizační komise (výkonný orgán). Výstupem je inventarizační **zápis dokladové inventury**.

Inventura se ve společnosti skládá z těchto fází:

- přípravná,
- prováděcí,
- závěrečná.

Porovnání inventarizačních rozdílů v r. 2011 oproti r. 2010, viz tabulka 4.5.

Tabulka 4.5: Souhrnné meziroční porovnání inventarizačních rozdílů podle odpovědnosti za jednotlivé úseky v letech 2010 a 2011

Středisko	Inventarizační rozdíl	Rok (v Kč)		Změna	
		2010	2011	Absolutní (v Kč)	Relativní (v %)
Logistika	Přebytek	15 013	32 215	17 202	53
	Manko	31 238	31 887	649	2
Nákup	Přebytek	62 503	14 900	47 604	76
	Manko	30 830	20 700	10 130	49
Výroba	Přebytek	150 670	110 750	39 920	73
	Manko	110 900	70 020	40 080	63

Středisko	Inventarizační rozdíl	Rok (v Kč)		Změna	
		2010	2011	Absolutní (v Kč)	Relativní (v %)
SOUČET	Přebytek	228 186	157 865	70 321	45
	Manko	172 968	122 607	50 361	41

Zdroj: Zápis z inventarizace zásob k 31. 12. 2011.

Pozn.: Údaje jsou zaokrouhleny matematicky na celá čísla.

Výsledky roční fyzické inventury zjištěné k 31. 12. 2011 ukazují snížení přebytků o 45 % oproti r. 2010 a snížení mank o 41 % oproti r. 2010. Výrazný je především pokles mank na výrobním úseku o 63 %, který byl způsoben snížením mank u spojovacího materiálu, plechů a izolačního materiálu. Dále pokles přebytků u nákupu o 76 %. Inventarizační rozdíly, za které odpovídají skladníci střediska nákupu a logistiky byly vyhodnoceny v celém rozsahu jako přímo zaviněné skladníky v rámci jejich hmotné odpovědnosti.

Ve společnosti ZPV, s. r. o. existuje tolerance inventarizačních rozdílů u materiálu, který je zvláště náročný na evidenci. Jedná se převážně o spojovací materiál a materiál, ze kterého při výrobě mohou vznikat nepoužitelné zbytky, např. plechy. Ve společnosti se tolerance za rok 2011 pohybovala od 1 do 3 % z celkového výdeje u dané položky materiálu. Za manka jsou převážně odpovědní skladníci. Pokud mají sepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti, za způsobená manka jim náleží sankční postih. Výpočet postihu i zdůvodnění vedoucích se uvádí v příloze k zápisu o inventarizaci zásob.

5 ZÁVĚR

Zásoby jsou pro podniky velmi důležité, zejména pak pro podniky výrobní, které by bez zásob nemohly vyrábět. Náklady na držení a skladování zásob vážou zpravidla velké finanční prostředky, a proto je důležité věnovat jim zvýšenou pozornost.

Je nezbytné, aby společnosti, které vlastní zásoby, postupovaly podle platné právní legislativy, zejména u oceňování zásob při jejich pořízení. Stejně důležité je i stanovení správné metody pro oceňování zásob při jejich spotřebě, která má vliv na náklady účetní jednotky. Další důležitou činností je vhodné stanovení způsobu účtování, kdy účetní jednotka může podle zákona o účetnictví volit mezi způsobem průběžným či způsobem periodickým. Účetní jednotky mají povinnost provádět inventarizaci ve stanovených termínech a následně vyčíslit případné inventarizační rozdíly. Náhrady inventarizačních rozdílů jsou stanoveny ve vnitropodnikových směrnících, a to na základě hmotné odpovědnosti jednotlivých pracovníků.

Cílem teoreticko-metodické části bylo charakterizovat jednotlivé druhy zásob, možnosti jejich oceňování a účtování. Pro přehlednější pojetí dané problematiky jsou veškeré metody oceňování zásob při spotřebě spolu s účtováním znázorněny na příkladech uvedených v tabulkách.

V aplikačně-ověřovací části bylo cílem využít poznatky z teoretické části a ty uplatnit při provádění analýzy zásob na výrobním podniku ZPV, s. r. o. Tato společnost, která má silné postavení na trhu již více jak 20 let, vlastní velké množství různých druhů zásob. Tyto zásoby účtuje způsobem A. Domníváme se, že zvolený způsob účtování zásob je správnou volbou, protože společnost má možnost kdykoliv okamžitě zjistit stav zásob na skladě v průběhu účetního období. Dále bylo z analýzy zásob zjištěno, že společnost oceňuje zásoby nejčastěji pořizovací cenou a v případě vytvoření zásob vlastní činností i vlastními náklady na úrovni přímých nákladů. Je vhodné, aby společnost věnovala pozornost správnému rozlišení těchto nákladů. Pořizovací cenu společnost rozděluje na cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. To představuje měsíční rozpouštění těchto vedlejších pořizovacích nákladů, a proto bychom doporučili společnosti, pro zjednodušení, celkovou pořizovací cenu nerozdělovat. Touto změnou by došlo také ke zjednodušení účtové osnovy, která je zbytečně velmi rozsáhlá.

Při výdeji zásob do spotřeby oceňuje společnost zásoby váženým aritmetických průměrem proměnlivým. Společnost má velmi pečlivě zpracovanou vnitropodnikovou směrnici upravující podmínky inventarizace. Velký problém společnosti jsou každoročně poměrně vysoké inventarizační rozdíly. Eliminování těchto inventarizačních rozdílů je dlouholetou snahou společnosti.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 447 s. ISBN 978-80-7263-450-7.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
4. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. vyd. Praha: Polygon, 2008. 413 s. ISBN 978-80-7273-152-7.
5. LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
6. RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy 2010*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 168 s. ISBN 978-80-247-3207-7.
7. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
8. SLÁDKOVÁ, Eva a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
9. STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Bohuslava KNAPOVÁ. *Účetnictví 2011 velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.

Elektronické dokumenty a ostatní

10. Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků.
11. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby.
12. Vyhláška č. 500/1991 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
14. *ABRA EU*: Moduly pro správu financí [online]. ABRA Software a. s. © 2011 [cit. 5. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.abra.eu/moduly/sprava-financi/ucetnictvi>
15. *Business Center CZ*: Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele [online]. HAVIT, s.r.o. © 1998-2012 [cit. 26. 4. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>
16. Vnitropodniková směrnice – Inventarizace majetku a závazků.

Seznam zkratk

ČÚS	Český účetní standard
D	Dal
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EUR	euro
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vystavená
FIFO	First in First out
ID	interní doklad
Kč	koruna česká
LIFO	Last in First out
MD	Má Dáti
P	příjemka zásob na sklad
PPD	příjmový pokladní doklad
PS	počáteční stav
Sb.	sbírky
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
USD	americký dolar
V	výdejka zásob ze skladu
VBÚ	výpis z běžného účtu
VÚD	vnitřní účetní doklad

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována
- v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu
- s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2012

.....*Markéta Beitlová*.....
Markéta Beitlová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele

Příloha č. 2: Účtová osnova společnosti ZPV, s. r. o.